Série A N° 76

UNIVERSITÉ DE STRASBOURG
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES

Les Doubles impositions en matière d'impôts successoraux

Thèse pour le Doctorat d'Etat

présentée et soutenue

par

Milan J. RISTITCH

Jury de la Thèse :

Président : M. H. LAUFENBURGER, *Professeur*
Suffragants : MM. J. DELPECH, *Professeur,*
A. BEAUCOURT, *Professeur.*

Librairie Universitaire d'Alsace
1, Place de l'Université
Strasbourg
1933

Série A N° 76

UNIVERSITÉ DE STRASBOURG
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES

Les Doubles impositions en matière d'impôts successoraux

Thèse pour le Doctorat d'Etat

présentée et soutenue

par

Milan J. RISTITCH

Jury de la Thèse :

Président : M. H. LAUFENBURGER, *Professeur*
Suffragants : MM. J. DELPECH, *Professeur,*
A. BEAUCOURT, *Professeur.*

Librairie Universitaire d'Alsace
1, Place de l'Université
Strasbourg
1933

La Faculté n'entend donner aucune approbation ou improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent êtres considérées comme propres à leurs auteurs.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

A MON ONCLE

DRAGOMIR I. STOJANOVITCH

en témoignage de ma profonde reconnaissance.

INTRODUCTION.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548010_0007

CHAPITRE UNIQUE

Position du problème

SECTION I.

LA NOTION DE LA DOUBLE IMPOSITION.

Le phénomène fiscal que nous allons étudier est généralement connu sous le nom de double imposition, ce qui pourrait amener à croire qu'il n'y a double imposition qu'au cas où l'impôt est prélevé deux fois sur une même matière imposable, c'est-à-dire seulement lorsque la somme prélevée est deux fois plus élevée que celle qu'on devrait payer. Mais le problème ne se pose pas de cette manière. Il ne faut pas prendre le mot «double» dans le sens de doublement, mais dans le sens plus générique de répétition d'impôt, qui peut arriver à être du triple, du quadruple même. D'autre part, si l'objet imposable est une succession, il y aurait double imposition même au cas où une seule partie de ladite succession serait imposée deux ou trois fois et non la succession entière, ce qui n'empêche pas de qualifier ce phénomène de double imposition. La double imposition signifie la répétition d'impôts sur une même matière imposable, soit la succession toute entière ou une part de celle-ci. La superposition d'impôts sur une part seulement suffit pour qu'il y ait double imposition. Or, le mot «multiple» serait mieux venu pour désigner le phénomène dont nous nous préoccuperons ; mais puisque le terme «double» a déjà acquis droit de cité et pour ne pas apporter d'innovation inutile, nous le conserverons tel qu'il est connu aujourd'hui, toutefois sous les réserves énoncées ci-dessus.

Après cette constatation, qui nous a paru nécessaire, il s'agit de préciser la notion de la double imposition, de voir ce qu'elle est, car ce n'est qu'après l'avoir définie qu'on pourra commencer à en chercher les remèdes, sinon on pourrait être amené à rechercher ceux-ci pour des phénomènes qui n'en ont pas besoin ; en d'autres termes, il s'agit de séparer nettement la double imposition proprement dite de celles qui ne le sont qu'en apparence.

Sur ce dernier point, il existe en doctrine une grande variété d'opinions. Nombreux sont les auteurs qui ont étudié cette matière, assez partiellement dans la plupart des cas, mais les définitions données par eux varient d'un ouvrage à l'autre .Notre tâche sera d'en montrer quelques-unes et d'essayer de préciser notre point de vue.

Depuis la fin de la guerre, un mouvement considérable s'est dessiné contre les doubles impositions, en doctrine et en pratique. Est-ce contre tout ce qu'on appelle double imposition ? Tandis que la doctrine persiste à caractériser de double imposition certains phénomènes fiscaux internes qui, selon nous, ne devraient pas être considérés comme tels, ce qui ressort des travaux des grands organismes internationaux, tels que la Société des Nations, la Chambre de Commerce Internationale et l'Institut de droit international, c'est que la double imposition ne doit être considérée que comme un phénomène purement international. Du moins, les travaux desdits organismes l'ont étudiée de ce point de vue seulement. Tout en nous conformant à cette opinion, nous tâcherons d'en donner les raisons.

Avant d'entreprendre la définition de la double imposition, il y a lieu tout d'abord d'éloigner d'elle les cas de doubles emplois (1), c'est-à-dire les cas où les agents des contributions exigent deux fois le paiement au titre d'un même impôt et d'un même contribuable. Ce fait est tellement loin de la double imposition proprement dite qu'il est vraiment étonnant que certains auteurs

(1) Certains auteurs considèrent même l'imposition de l'épargne comme une double imposition.

l'aient traité comme telle (2). L'erreur de l'agent ne doit pas être traitée à égalité avec l'erreur ou l'indifférence du législateur.

Pour préciser les vrais caractéristiques de la double imposition, nous prendrons comme point de départ la définition de SELIGMAN (3). Selon ce dernier, «double imposition dans son sens le plus simple veut dire que l'on impose deux fois la même personne ou la même chose.» C'est la définition la plus large qu'on puisse donner de la double imposition et c'est surtout dans ce fait que se trouve son insuffisance car elle est susceptible d'englober des phénomènes qui n'ont qu'une ressemblance très rudimentaire avec la double imposition, y compris les cas mêmes des doubles emplois. Le plus grand reproche qu'on puisse lui adresser, c'est d'avoir envisagé la double imposition du point de vue de la personne du contribuable, ce qui pourrait amener à croire qu'il y ait double imposition chaque fois qu'une personne physique ou morale est passible de deux ou plusieurs impôts bien que ce fait ne représente rien d'anormal, étant donné que tout système fiscal se caractérise par une multitude d'impôts qui, tous, combinés les uns avec les autres, ont pour but d'épuiser la capacité contributive des contribuables et surtout de réaliser la juste répartition des charges fiscales. L'impôt unique n'est qu'une utopie.

Selon nous, pour qu'un élément puisse entrer dans la définition de la double imposition, il faut qu'il s'applique à tous les cas de la double imposition, ou au moins à la plupart de ceux-ci ; en d'autres termes, qu'il représente quelque chose de commun à tous les genres des doubles impositions. S'il arrive quelquefois que la double imposition proprement dite frappe une même personne, ce n'est pas encore suffisant pour que cet élément puisse nous servir de caractéristique pour le phénomène que nous étudions. Faire entrer cet élément dans la définition serait ne pas considérer comme double imposition les cas où, bien qu'un même objet imposable soit frappé de deux impôts par deux autorités fiscales indépen-

(2) Par exemple SAUVEL: «Les doubles impositions et leurs remèdes». Revue politique et parlementaire, 1930.

(3) Essais sur l'impôt, t. I, p. 156.

dantes, les deux impôts en question sont supportés par deux personnes différentes, ce qui arrive surtout lorsque les intérêts des dettes ne sont pas déductibles, d'une part, et ces mêmes intérêts sont taxables chez le créancier, en tant que revenu des capitaux mobiliers. Dans ce cas-là, il n'y a pas identité de personne, il n'y a qu'identité de l'objet imposable, de sorte que nous sommes amenés à considérer la double imposition proprement dite, non plus du point de vue de la personne du contribuable (4), mais du point de vue de la matière imposable («richesse imposable», objet d'imposition», la «même chose» d'après SELIGMAN).

Donc l'identité de l'objet d'imposition serait le premier et le principal élément de la définition de la double imposition. Il y aura par conséquent double imposition lorsqu'un même objet imposable sera frappé par deux impôts. De même, il y aura autant de sortes de double imposition que d'objets imposables. Si l'objet imposable est une succession ou une part de celle-ci, il y aura une double imposition successorale, ce qui fait justement l'objet de notre thèse. Si c'est une société, il y aura double imposition en matière de sociétés. Dans les derniers temps se multiplient les conventions contre les doubles impositions en matière de sociétés d'armement maritime. Il en résulte que le second élément de la définition de SELIGMAN est à sa place.

De même que la définition précédente, celle du Tribunal fédéral suisse paraît intéressante à citer parce qu'elle n'est plus une définition théorique, mais une définition mise en pratique depuis longtemps. Selon cette définition, il y aura double imposition lorsque la «même personne est soumise au même impôt pour la même période». A la différence de la définition de SELIGMAN, qui exige tantôt l'identité de personne, tantôt l'identité de l'objet imposable, celle-ci exige à la fois l'identité de personne et de l'objet, ainsi que l'identité de l'impôt et de la période imposable. Ce que nous avons dit précédemment sur l'identité de personne à propos de la définition de SELIGMAN s'applique également ici.

---

(4) Si les impôts de capitation existaient encore, on pourrait comprendre l'exigence de l'identité de personne.

Il y a lieu maintenant de voir de plus près le troisième point de la définition du Tribunal fédéral suisse, à savoir l'identité de l'impôt. Est-elle vraiment nécessaire pour qu'on puisse parler de la double imposition? Autrement dit, y a-t-il double imposition ou non lorsque les deux ou plusieurs impôts qui frappent un même objet imposable ne sont pas les mêmes? Sur ce point, les opinions varient. Certains auteurs l'exigent toujours (5); d'autres, par contre, croient que l'identité de l'impôt n'est pas nécessaire et, selon eux, de même que la double imposition peut exister en cas de superposition de deux ou plusieurs impôts identiques, elle n'existe pas moins si les deux impôts en question sont différents. Cela conduirait à ne pas considérer l'identité de l'impôt comme un élément essentiel de la définition de la double imposition. Dans la pratique des Etats, il existe une énorme variété d'impôts qui se ressemblent plus ou moins. N'admettre l'existence de la double imposition que si les deux impôts sont parfaitement identiques serait, à part les difficultés que peut présenter la recherche de cette identité, laisser exister beaucoup de cas de double imposition (6). Le cas serait particulièrement grave en ce qui concerne l'impôt successoral. Certains Etats le considèrent comme un vrai impôt personnel établi, plus ou moins, sur la succession toute entière; d'autres, par contre, le considèrent comme un simple droit de transmission (de mutation) qui ne frappe pas la succession, prise comme une «universitas iuris», mais comme un droit qui frappe individuellement, en cas de mutation par décès, les différents objets de celle-ci. Les deux prélèvements ne sont pas identiques, ce qui ne nous empêche pas de les considérer comme une double imposition, ainsi que

(5) SALVIOLI p. ex. Pour lui l'identité doit être strictement observée. Il n'y aura pas de double imposition même en cas de superposition d'un impôt personnel, et d'un impôt réel, bien que ce soit en pratique une source assez fréquente de double imposition.

(6) GUGGENHEIM, op. cit., p. 19: «Selon mon opinion, il ne faut pas exagérer la notion d'identité dans une étude d'ordre social, car il est impossible d'arriver à un résultat exact au sens où on l'entend en mathématiques».

nous le verrons plus tard quand nous aurons à parler des législations internes et de leurs conflits.

Il en résulte que l'identité de l'impôt n'est pas nécessaire pour qu'on puisse parler de la double imposition et que, par conséquent, cet élément ne doit pas entrer dans la définition de la double imposition puisqu'il ne représente pas quelque chose qui se retrouve dans tous les cas des doubles impositions. Si l'on adoptait cela, il faudrait également adopter une subdivision de la définition et dire que la double imposition peut exister même lorsqu'il n'y a pas d'identité exigée et c'est justement pour éviter ces subdivisions que nous voudrions simplifier la définition et éviter tout ce qui pourrait y donner lieu (7).

Le 4ème point de la définition du Tribunal fédéral suisse exige l'identité de la période d'imposition. Cela paraît tellement évident qu'il serait inutile d'y insister longuement. Si l'Etat A impose un objet pour l'année 1930 et l'Etat B pour l'année 1931, il n'y a évidemment pas double imposition. Mais il y a lieu de distinguer les impôts sur le revenu et l'impôt sur les successions. Les impôts sur le revenu sont des impôts annuels, donc prélevés pour une période assez courte ; or, si deux Etats prétendent taxer un individu simultanément chacun par un impôt personnel en raison du domicile qu'il avait au cours d'une même année dans chacun des deux Etats en question, le conflit serait limité dans l'intervalle d'une année au cours de laquelle l'individu a vécu alternativement dans l'un et dans l'autre Etat. S'il a vécu six mois dans l'un et six mois dans l'autre, la double imposition apparaîtrait si les deux Etats voulaient le taxer chacun pour toute l'année au lieu de tenir compte de la durée du séjour dans chacun d'eux. La tendance des conventions internationales est de partager la taxation entre les Etats contractants selon la durée du séjour. Donc le conflit dans le temps ne peut se présenter que dans cette éventualité ; il est limité par le caractère annuel de l'impôt sur le revenu. Par

(7) D'après SALVIOLI p. ex. la double imposition peut être réelle si les deux impôts superposés sont réels ; personnelle, si les deux impôts sont personnels ; mixte si l'un d'eux est personnel, l'autre réel.

contre, en matière d'impôt sur les successions, le conflit dans le temps ne peut pas se présenter. Si un individu transfère son domicile de l'Etat A à l'Etat B et peu de temps après meurt dans ce dernier Etat, c'est l'Etat B seulement qui élèvera sa prétention à l'impôt successoral — à condition, bien entendu, que le domicile serve de base d'imposition dans les deux Etats en question. En quittant définitivement l'Etat A, le de cujus lui a enlevé cette base d'imposition et l'a transférée dans l'Etat B. Il paiera donc l'impôt successoral en entier à l'Etat B sans qu'il y ait lieu de tenir compte de son séjour plus ou moins long dans l'Etat A. A cause des caractères spéciaux de l'impôt successoral, il ne peut y avoir de conflits dans le temps au même sens qu'en matière d'impôts sur le revenu. L'impôt successoral n'est prélevé qu'une seule fois et par l'Etat dans lequel le défunt était domicilié au moment de son décès. Tous les autres Etats dans lesquels le de cujus a vécu au cours de sa vie, et pendant une période plus ou moins longue, n'ont pas le droit d'exiger une part de l'impôt successoral en raison seulement de ce séjour. Le dernier domicile emporte tout. Donc les conflits dans le temps n'existent pas lorsqu'il s'agit d'impôt successoral. La période pour laquelle cet impôt est prélevé est toujours unique; l'impôt successoral frappe le résultat de l'activité de l'individu déployée au cours de toute sa vie. S'il y a lieu à un partage de l'impôt successoral, ce n'est plus à raison de la durée du séjour (du dernier domicile) dans tel ou tel Etat, mais à raison d'autres indices: situation de bien p. ex. et par conséquent les conflits possibles ne sont plus des conflits dans le temps, mais des conflits dans l'espace.

Tout cela nous a servi pour démontrer l'inutilité du facteur temps dans la définition de la double imposition. Le temps n'intervient que pour les impôts annuels sur le revenu. D'autre part, l'exigence de l'identité de période est tellement évidente qu'il nous semble superflu de la faire entrer dans la définition. D'ailleurs, parmi les nombreuses définitions de la double imposition, celle du Tribunal fédéral suisse est la seule à exiger cette identité de période de taxation.

Avec toutes ces considérations, nous croyons avoir épuisé les éléments intrinsèques de la double imposition. Il suffirait maintenant de donner la définition de la double imposition telle qu'elle se dégage de ce qui précède. La double imposition est donc «la taxation multiple d'un même objet imposable, sans qu'il y ait lieu d'exiger l'identité de personne et de l'impôt, taxation opérée par deux ou plusieurs autorités fiscales indépendantes» (8).

La seconde partie de la définition fait intervenir un élément formel de la double imposition, à savoir la taxation par deux ou plusieurs autorités indépendantes. C'est-à-dire que doivent être exclus de la notion de la double imposition tous les autres cas qui ne remplissent pas cette condition et qu'on considère — à tort, croyons-nous — comme double imposition, à savoir la taxation par un même Etat d'un même objet par plusieurs impôts (taxation des sociétés comme telles et des actionnaires;- taxation de la succession par une «taxe successorale» d'abord, et par des droits de mutation ensuite), bref tout ce qu'on appelle la double imposition «interne» ou «formelle» et, d'autre part, les cas de taxation d'un même objet imposable par l'Etat et simultanément par une autorité subordonnée à celui-ci (communes, provinces, etc.).

La double imposition proprement dite ne doit être considérée que comme un phénomène purement international. Aussi, si le cas se présente dans un Etat fédéral, Suisse p. ex., la double imposition ne perd pas son vrai caractère, parce qu'ici également nous nous trouvons en présence d'autorités fiscales indépendantes.

Les doubles impositions internes ou formelles diffèrent considérablement des doubles impositions internationales. Les pre-

---

(8) C'est également la définition de FASOLIS: «Doppia imposizione è quel fenomeno per il quale una attivita economica è colpita due volte dal tributo per parte di due diverse autorità impositrici dello stesso ordine e fra loro independenti».

mières n'existent qu'à cause de la commodité de perception (9) ou ont leur source dans le désir de l'Etat de répartir le mieux possible les charges fiscales et si une imposition unique ne semble pas aboutir à cette fin, l'Etat taxe la même matière par deux ou plusieurs impôts. Les doubles impositions sont, dans la plupart des cas, l'expression de la justice fiscale. Tel n'est pas le cas des doubles impositions proprement dites. La double imposition évoque toujours quelque chose d'injuste, d'anormal, de sorte qu'il nous paraît inopportun de confondre sous un même nom deux choses si matériellement différentes. Pour WALKER, c'est «one form of unequal taxation», pour A. MARTIN (Clunet, 1879, p. 125): «situation légèrement empreinte de barbarie»; pour LOLINI (Economia, 1928) «un sofismo finanziario» et enfin pour un auteur anonyme «un scandale» (Clunet, 1879, p. 477).

Ce qui distingue surtout la double imposition interne de la double imposition internationale ou proprement dite, c'est que la première est voulue: on sait quand elle doit apparaître et dans quelle mesure, surtout, elle peut atteindre le contribuable. Elle est conçue avec un plan, établi d'avance, et son poids est limité par la volonté du législateur. Par contre, la seconde n'est pas l'expression de la volonté de ce dernier; elle a plutôt sa source dans son indifférence et son ignorance à l'égard de ce qui se passe en dehors de son territoire. Son poids est laissé au hasard; il dépend des circonstances dans lesquelles se trouve la richesse d'un contribuable. Le montant de l'impôt à payer, résultant de la superposition de plusieurs impôts, sera d'autant plus élevé que ces

(9) C'est par exemple le cas de la taxation d'un même objet d'une part par l'Etat et d'autre part par la commune. N'y a-t-il qu'une simple imposition, dont la perception est divisée entre ces deux autorités pour des causes de commodité technique. Admettons qu'un Etat veuille taxer un revenu au taux de 15% dont une part, soit 5%, irait aux communes. Il peut le faire par sa propre administration et distribuer ensuite les 5% aux communes. Mais au lieu de procéder de cette manière, il estime plus commode d'autoriser les communes à prélever elles-mêmes ce qui leur revient.

circonstances seront plus complexes. M. Barthélemy REYNAUD donne l'exemple d'une succession imposée au taux de 125%. De même M. SELIGMAN relate un cas de centuple imposition. C'est donc avec raison qu'on traite cette double imposition de «scandale» et de «sophisme fiscal».

Mais malgré que nous ayons séparé nettement ces deux phénomènes, il arrive que certains cas, pouvant se présenter dans le domaine interne d'un Etat, bien que sans tous les éléments de la double imposition proprement dite, portent cette empreinte d'injustice. C'est le cas p. ex. de la surimposition résultant de la règle de la non-déduction du passif lors de la taxation d'une succession. Si on ne permet pas la distraction des dettes (ainsi que c'est le cas pour les successions d'étrangers en France), le contribuable aura à payer plus qu'il ne le faut. D'autre part, si l'héritier ou le légataire universel ne sont pas autorisés à déduire, lors du paiement de l'impôt successoral, les legs qui appartiennent aux légataires particuliers, et si ces derniers doivent payer encore une fois l'impôt sur les legs leur échouant, il y aura également une double imposition qui ne se rapprochera de la double imposition proprement dite que par son caractère injuste. D'ailleurs, le mot surimposition serait mieux venu pour expliquer cette injustice fiscale.

Jusqu'à présent, il n'a été question que de la définition de la double imposition en général. Mais puisque l'objet de cette étude est la «double imposition en matière successorale», il ne serait pas superflu d'en dire quelques mots à part. Tout d'abord, la définition donnée ci-dessus étant générale, il n'y a aucune raison pour que celle s'appliquant aux successions est différente. Nous avons réservé un des chapitres suivants aux «caractères spéciaux de la double imposition en matière successorale», mais cela ne devrait pas nous conduire à croire que ces caractères spéciaux changent la définition telle qu'elle a été établie précédemment. D'ailleurs, toutes les définitions données par les auteurs sont plus ou moins générales. Exception est faite par l'Institut de droit international qui, ayant à s'occuper exclusivement des

doubles impositions en matière de droits de mutation par décès, a estimé plus utile de préciser une définition plus limitée concernant lesdits droits seulement, laquelle, ainsi qu'on va le voir, ne change rien à la définition fixée plus haut. Elle est conçue comme suit :

« Il y a double imposition successorale lorsqu'un impôt successoral frappe la même succession dans plusieurs Etats. »

SECTION II.

LES CAUSES ET LES CONSÉQUENCES DES DOUBLES IMPOSITIONS.

L'internationalisation des richesses est considérée généralement comme le fait générateur des doubles impositions. Mais il n'est pas le seul. Si elle a comme conséquence les doubles impositions, c'est parce qu'elle se heurte aux obstacles que lui font les systèmes fiscaux, qui ne s'adaptent pas facilement au nouvel état de choses. C'est dans la discordance de ces deux phénomènes qu'il faut chercher les causes de la double imposition. Si l'adaptation pouvait se faire assez facilement, le nombre des doubles impositions serait réduit considérablement. Mais elle ne se poursuit pas parallèlement dans tous les Etats qui sont encore loin d'atteindre le même degré de développement. Ils diffèrent économiquement et cette différence engendre l'antagonisme fiscal avec les doubles impositions comme conséquence. D'un côté, ce sont les Etats exportateurs de capitaux, de l'autre ceux qui les importent. D'un côté, ce sont les Etats exportateurs de la main-d'œuvre, de l'autre ceux qui la reçoivent (1). Un pays dont les nationaux émi-

(1) La même opposition d'intérêts se produit en matière de droit international privé où on n'arrive pas à se mettre d'accord sur le principe qui doit régir le statut personnel des émigrés. Voir WEISS (Clunet, 1925, p. 2): «La France, qui est un pays de faible expansion, ne fait-elle pas un marché de dupe au regard de l'Allemagne et de l'Italie dont les sujets s'essaiment en grand nombre hors de leurs frontières nationales, si elles accepte que la loi nationale régisse le statut personnel des émigrés.»

grent sera tenté d'appliquer en matière fiscale le principe d'allégeance politique et taxera ses nationaux même non résidents. A l'inverse, le pays d'immigration prétendra que ses hôtes, gagnant leur vie sur son sol et bénéficiant de l'outillage économique et juridique du pays qui les reçoit, doivent payer l'impôt au même titre que les ressortissants de ce pays (2). Le même phénomène se produit lorsqu'il s'agit des capitaux. Ici on se trouve en présence d'intérêts opposés des pays exportateurs et des pays importateurs de capitaux (pays créanciers, pays débiteurs). Les uns comme les autres prétendent taxer la même richesse, les premiers se basant sur le fait du domicile des prêteurs, les seconds sur le principe de la production de la richesse. En pratique, cet antagonisme est atténué dans une certaine mesure par la politique des pays débiteurs qui, se trouvant dans la nécessité urgente de recourir aux capitaux étrangers, consentent à exonérer d'impôts les intérêts allant à l'étranger, bien que produit sur leur sol. Mais ce n'est pas toujours le cas et les possibilités des doubles impositions restent. Les experts économistes de la S. D. N. ont vu, dans cette pratique d'exonération, poursuivie par les Etats débiteurs, le meilleur moyen de supprimer les doubles impositions et en suggèrent la généralisation, mais leur conclusion a été l'objet de très graves critiques (3).

Les structures économiques différentes des Etats donnent naissance à des systèmes fiscaux différents et la diversité de ceux-ci a comme conséquence les doubles impositions. Mais il arrive, et cela surtout en ce qui concerne les impôts successoraux, que même les systèmes identiques peuvent avoir les mêmes conséquences, à savoir doubles impositions. A première vue, cette constatation paraît assez étrange, mais elle n'en est pas moins exacte. Or, la diversité des systèmes fiscaux n'est pas la seule cause des doubles impositions; l'identité de ceux-ci en est une également. Mais pour cette dernière, ce qui fait naître les doubles impositions, c'est l'élargissement démesuré du pouvoir fiscal. Si les deux sys-

(2) PICARD, Clunet, 1925, p. 41.

(3) Surtout de la part de GRIZOTTI.

tèmes fiscaux sont établis de telle manière qu'ils empiètent réciproquement sur le domaine de l'autre, il arrive que, même au cas où ils sont identiques, ils peuvent donner naissance à des doubles impositions, toutes les fois qu'ils se trouveront en conflit. C'est ce qui arrive, surtout en matière successorale, lorsque les lois des deux pays, comportant chacune le système mixte de taxation, se trouvent en présence l'une de l'autre. La double imposition est inévitable malgré leur identité.

Ici se pose donc la question de la limitation du pouvoir fiscal d'un Etat, sans quoi les doubles impositions n'ont pas de chance de disparaître. Y a-t-il des limites à ce pouvoir, hors des limites conventionnelles et hors d'autolimitations? La doctrine est presque unanime à répondre non. Mais s'il n'y en a pas, n'existe-il pas une obligation morale pour les Etats de restreindre la portée de leurs lois fiscales? Cette obligation morale ne ressort-elle pas de la règle *de l'égalité devant les charges fiscales*, universellement proclamée? Les doubles impositions ne représentent-elles pas une attaque, la plus brutale, contre cette règle? Certains auteurs (4) ont vu dans l'existence de la rétorsion fiscale, les traces de cette obligation morale. Si un Etat agit (en rétorsion) contre un Etat qui a dépassé son pouvoir fiscal, c'est qu'il a l'idée d'une limite qui s'impose à ce pouvoir et qu'il ne faut pas franchir. Si l'idée d'une limite est ressentie spontanément par quelque législateur, elle est encore loin d'être formulée. Ce serait donc au futur droit international de le faire. A part cela, on ne peut voir d'autres limites que celles qui découlent de la volonté du législateur: les doubles impositions existent tant que le législateur ne consent pas à les supprimer par un acte unilatéral ou bilatéral. En l'absence de ceux-ci, sa liberté reste intacte (5). La seule exception existe en ce qui concerne les agents diplomatiques qui sont, en vertu d'une

(4) GUGGENHEIM, op. cit., p. 10.

(5) «Il n'y aura dans l'état actuel des choses aucune coutume condamnant les doubles impositions et — ceci est tout à fait fondamental — aucune règle obligatoire en vertu de laquelle un Etat pourrait se voir reprocher la double imposition dont certains contribuables seraient frappés.» NIBOYET, op. cit. R. des Cours, 1930, p. 38.

règle presque obligatoire, exemptés de l'impôt dans le pays où ils exercent leur mission. La généralisation de cette exception sera atteinte le jour où tous les Etats se mettront d'accord sur la fixation, dans un traité de caractère général, des règles uniformes de taxation d'où les doubles impositions seront bannies. Mais une telle réglementation, qui représenterait le droit positif en matière fiscale internationale, n'est pas encore à prévoir. L'évolution se fait, comme nous le verrons plus tard, dans le sens opposé; au lieu de traités de caractère général, les Etats sont plus enclins à ne conclure que des traités bilatéraux.

Donc l'internationalisation (6) de la richesse d'une part, et les systèmes fiscaux plus ou moins périmés qui ne s'adaptent que très difficilement à l'état de choses nouveau à cause des intérêts très différents, voire même opposés des Etats, d'autre part, sont la cause des doubles impositions

La superposition d'impôts résulte de la superposition de compétences fiscales sur une même matière imposable. Nous dirons plutôt conflit de lois fiscales, en désignant par là cette superposition. Mais il faut bien s'entendre. En matière de doubles impositions, il ne s'agit pas de conflits de lois, tels qu'ils se présentent en matière de droit international privé. En matière de droit international fiscal, il n'y a pas, à proprement parler, des *conflits*, mais des *concours* de lois. C'est un fait qui éloigne le droit international privé du droit international fiscal, bien que certains auteurs, civilistes dans la plupart des cas, aient tendance à les assimiler. Prenons un exemple: la loi de l'Etat A prescrit que la succession toute entière, sans distinction de meubles et d'immeubles, sera régie par la loi nationale du défunt (ou par la loi du dernier domicile). D'autre part, la loi du pays de la situation d'un immeuble dépendant de cette même succession prescrit que, dans tous les cas, les immeubles seront régis par la loi de la situation. Il y a ici un conflit de lois proprement dit, mais ce sera toujours la loi du pays de la situation de l'immeuble qui l'emportera sur celle de

(6) Staaten mit geringerem Verkehr befassen sich demnach in ihren Finanzgesetzgebungen auch wenig oder gar nicht mit Doppelbesteuerungsfragen. LIPPERT, «Internationales Finanzrecht».

la nationalité ou du domicile du défunt. La loi de la situation exclura donc l'application des autres lois. Le même bien, dans cette circonstance, ne peut être régi à la fois par la loi de la situation et par une autre loi, quelle qu'elle soit.

Tout autre est le cas en droit international fiscal. Si l'Etat de la situation d'un immeuble prescrit que la transmission par décès de celui-ci sera taxée par cet Etat, cela n'exclut pas le droit de l'Etat du domicile du défunt de taxer, s'il le veut, le même immeuble encore une fois. Si la loi de la situation pouvait exclure l'effet de la loi du domicile ou de la nationalité du défunt, il n'y aurait jamais de double imposition. Le conflit, ou mieux le concours des lois se manifeste visiblement par l'existence de la double imposition. Si malgré cela nous parlons, au cours de notre étude, des conflits de lois fiscales, c'est dans ce sens que nous l'entendrons (7).

La double imposition peut avoir encore une cause qui n'est pas tant dans la superposition des lois fiscales que dans l'interprétation différente de la notion du domicile fiscal. Cette autre cause peut apparaître même là où la première a été évitée déjà par un accord bilatéral contenant des règles identiques sur l'imposition. Admettons deux Etats qui ont, par un accord, fixé des règles uniformes en vue de la perception de l'impôt successoral, basée sur le domicile du défunt, mais qui ont manqué de préciser la notion dudit domicile, se réservant le droit d'appliquer à chaque cas d'espèce l'interprétation du domicile selon leurs législations internes respectives. Si maintenant leurs conceptions internes du domicile diffèrent, la double imposition peut apparaître et aura cette fois pour cause, non plus la diversité des systèmes fiscaux, mais la diversité de la notion du domicile. Cette question sera traitée dans un des chapitres suivants.

Si nous résumons maintenant les causes de la double imposition, elles sont au nombre de trois : l'internationalisation de la richesse, la diversité des systèmes fiscaux (et même dans certains

(7) Voir CLAUSS, Finanz Archiv, 1888, p. 138.

cas leur identité) et la diversité d'interprétations de la notion du domicile.

Quant aux conséquences de la double imposition, elles peuvent être envisagées du point de vue de celui qui en est frappé, du point de vue d'un Etat déterminé et ensuite du point de vue de l'économie mondiale. C'est un fait incontestable que la double imposition nuit à la libre circulation des capitaux; elle empêche le rapprochement entre les Etats qui en ont en abondance et sont désireux de les exporter, et ceux qui sont prêts à les importer, en ayant grand besoin. Pour illustrer ce fait, nous reproduirons quelques observations extraites du rapport soumis à la Chambre des Députés, à propos de la conclusion de la convention franco-belge contre les doubles impositions, du 16 Mai 1931 (8).

«Les doubles impositions en matière fiscale contiennent une entrave aux relations économiques de pays à pays.

«Du point de vue national, les doubles impositions en cette matière (valeurs mobilières) sont des plus fâcheuses par le prélèvement excessif qu'elles font subir aux revenus mobiliers; elles détournent l'épargne française d'investir ses capitaux hors de notre territoire, alors que, dans les circonstances actuelles surtout, les produits des placements français à l'étranger pourraient permettre de pallier à l'insuffisance de notre balance commerciale.» C'est le point de vue d'un pays créancier.

Les conséquences pour un pays débiteur ne sont pas moins graves et, si son besoin en capitaux étrangers est si grand, il se sacrifiera en abandonnant la prétention de taxer les intérêts qui s'en vont à l'étranger — mais cela ne veut pas dire que ce soit là une solution très juste.

Quant aux conséquences des doubles impositions pour les contribuables, c'est-à-dire pour ceux qui en sont frappés, elles sont telles qu'elles peuvent fausser toutes les prévisions de ceux-ci sur les bénéfices auxquels ils s'attendaient en plaçant leur argent à

(8) Chambre des Députés, N° 1609.

l'étranger. La superposition des impôts (9) de deux ou plusieurs pays diminue considérablement le gain espéré, ce qui les amènent à s'abstenir de placements futurs ou à chercher d'autres moyens en vue de remédier à la charge excessive des doubles impositions; deux voies s'ouvrent devant eux: répercuter l'impôt sur le débiteur si les circonstances sont favorables à cela, ou frauder le fisc dans la mesure du possible.

Cette fraude fiscale est un phénomène qui se produit parallèlement avec la double imposition, de sorte que ce n'est pas sans raison que ces deux phénomènes ont été étudiés ensemble. C'est ce qu'ont surtout fait les experts de la S. D. N. Mais il serait très osé de dire que la double imposition fait naître la fraude fiscale. Les causes de la fraude ont encore d'autres sources; l'existence de la double imposition ne fait que les aggraver. Lors de la conclusion, entre la France et l'Angleterre en 1907, d'un traité sur la suppression de la fraude en matière fiscale, des protestations se sont élevées contre celui-ci. On l'accusait d'aggraver les cas des doubles impositions. Renforcer les mesures administratives — «assistance fiscale» — en vue de la diminution de la fraude et ne pas prendre, en même temps, des mesures adéquates contre toutes les possibilités de la double imposition, c'est enlever au contribuable parfois le seul moyen qu'il ait à sa disposition, pour remédier, dans une plus ou moins faible mesure, à l'injustice résultant de la double imposition. C'est cette possibilité de fraude qui l'incite encore, malgré l'évidence de la double imposition, à placer son argent à l'étranger. C'est pourquoi la pratique conventionnelle d'après guerre paraît plus conforme à la justice: les traités sur les doubles impositions sont toujours accompagnés de traités sur l'assistance fiscale. Si, autrefois, les contribuables avaient dans la fraude un moyen de se prémunir contre les doubles impositions, c'est le fisc aujourd'hui qui, par des traités sur l'assistance fiscale, se prémunit contre la fraude.

---

(9) La superposition des impôts belge et français sur le revenu des valeurs mobilières diminue de 38%, parfois même de 42%, le bénéfice des détenteurs de celles-ci (Ch. des députés, N° 1609, p. 4).

On ne peut donc dire, à priori, et sans tomber dans l'exagération, ni que la double imposition fait naître la fraude, ni que la fraude fait naître la double imposition. Si la première est peut-être la cause de la seconde, il n'est pas moins vrai que la seconde également peut être la cause de la première.

La double imposition est, ainsi qu'il a été dit, la conséquence d'un conflit positif de lois fiscales, mais, ainsi qu'en matière de droit international privé, la diversité des systèmes fiscaux peut amener des conflits négatifs de lois. La diversité des lois sur la nationalité fait subsister toute une catégorie d'individus, connus sous le nom d'apatrides, «Heimatlosen». La diversité en matière fiscale internationale fait naître, auprès des doubles impositions, des cas d'exemptions totales d'impôts. Ce phénomène diffère de la fraude fiscale parce qu'il lui manque un élément subjectif — animus fraudendi — la volonté de frauder le fisc. Ces cas sont plus rares que les doubles impositions, mais ils sont susceptibles de se produire quand même. Un exemple de ce genre nous est donné par le document cité plus haut de la Chambre des Députés.

«L'impôt français (sur les traitements et salaires) n'est dû que par les personnes domiciliées dans notre pays, mais il frappe les revenus perçus en France comme hors de France; il est, en outre, établi au nom du bénéficiaire du revenu. L'impôt belge, au contraire, est perçu à la source entre les mains de celui, chef d'entreprise ou d'administration, qui paye les rémunérations imposables, que le bénéficiaire soit ou non domicilié en Belgique».

«Il s'ensuit qu'un contribuable qui a son domicile en Belgique et qui bénéficie d'un traitement ou d'une pension de source française, échappe tant à l'impôt français qu'à l'impôt belge. Par contre, si la situation est renversée, il y a une double imposition.» Si donc un traité sur la double imposition doit se préoccuper des cas de double imposition, il ne doit pas moins perdre de vue ce phénomène si proche, bien que matériellement différent. D'ailleurs, l'unification du critère de l'imposition fait disparaître l'un et l'autre en même temps.

Telles sont donc les causes et les conséquences (10) de la superposition des lois fiscales. Il y a enfin lieu de faire remarquer que nous avons eu en vue, jusqu'à présent, la double imposition en général et non pas spécialement en matière successorale. Cette dernière, tout en ayant ces caractères généraux, diffère des autres par un certain nombre de caractères spéciaux que nous allons étudier dans l'un des chapitres suivants.

---

(10) M. AFFALION, étudiant la répartition de l'or («L'or et sa répartition mondiale») et ses conséquences sur l'économie mondiale, signale les inconvénients qui empêchent un meilleur équilibre de l'or et, parmi ceux-ci — les doubles impositions: «De plus, même lorsque sont réunies les conditions techniques favorables à l'action du taux de l'intérêt et des capitaux pour un meilleur équilibre de l'or, cette action peut cependant ne pas se produire parce qu'elle ne s'exerce pas automatiquement, indépendamment de la volonté des individus, parce que certains obstacles lui sont opposés... Du côté des pays riches en capitaux et en or, du côté des pays prêteurs, les obstacles peuvent consister, ainsi que ce fut le cas longtemps et encore aujourd'hui en France, en des impôts trop élevés sur les valeurs étrangères. Du côté des pays emprunteurs, ce peut être la législation fiscale, les impôts trop élevés, *l'injustice des doubles impositions*, etc...

SECTION III.

QUELQUES OBSERVATIONS SUR LE CARACTÈRE DU DROIT INTERNATIONAL FISCAL ET NOTAMMENT SUR LA MÉTHODE A ADOPTER EN VUE DE LA SUPPRESSION DES DOUBLES IMPOSITIONS.

La question que nous étudions, à savoir la double imposition, fait l'objet principal du droit international fiscal. Pour LIPPERT, le droit fiscal international a un champ beaucoup plus vaste — il ne doit pas se borner à la double imposition seulement — mais il reste toujours vrai que la suppression de cette dernière doit être l'objet de ses plus grandes préoccupations. Certains auteurs voient même dans ce dernier fait le but unique du droit international fiscal (1).

La question se pose donc de savoir si le droit fiscal international doit être considéré comme une discipline autonome ou comme une discipline faisant partie intégrante du droit international privé. En d'autres termes, le droit fiscal international a-t-il les mêmes caractères que le droit international privé ou a-t-il ses caractères spéciaux, qui font de lui une discipline autonome, susceptible d'être étudiée indépendamment du droit international privé Il ne serait peut-être pas inutile de rappeler ici une controverse semblable soulevée à propos de l'autonomie du droit administratif

(1) BARTOSZEWITZ: «Die Beseitigung der Konkurrenz der Steuergesetze verschiedener Staaten und der daraus entstehenden Doppelbesteuerung ist die Aufgabe, welche das internationale Steuerrecht zu erfüllen hat». «Die Erbschaftssteuer im internationalen Rechte».

par rapport au droit civil. En matière de droit international fiscal, la controverse existe entre les civilistes et les économistes, plus particulièrement ceux qui étudient la science des finances. André WEISS a étudié la question des conflits de lois fiscales successorales dans son Traité de droit international privé, et les premiers articles sur la double imposition ainsi que les décisions des tribunaux concernant le droit international fiscal ont été publiés dans le «Journal de droit international privé», tout d'abord parmi les décisions et articles ayant trait au droit international privé; ce n'est qu'après la guerre que le même journal a réservé aux questions des doubles impositions une rubrique spéciale connue sous le nom de «rubrique du droit international fiscal». Il ressort de tout cela qu'on ne faisait autrefois pas attention à la différence qui existe entre ces deux branches du droit international, ce qui eût pu amener à croire que les mêmes règles fussent aussi bien applicables à l'une qu'à l'autre. On peut même dire que les civilistes qui se sont préoccupés de la question ne se sont pas même donné la peine de se demander si une telle différence existait ou non, ce qui fut le cas de théoriciens de l'Institut de droit international qui ont essayé de résoudre le problème des doubles impositions en matière de droit de mutation par décès. Ce n'est que grâce aux économistes — tels que SELIGMAN, SCHANZ; etc — qu'on a réussi, dans une certaine mesure, à donner une base solide à la solution des doubles impositions et surtout à faire ressortir les particularités du droit international fiscal. Le point de vue auquel ils s'étaient placés était plutôt économique que juridique. Lorsqu'il s'agit de double imposition, les juristes n'y voient purement et simplement que des conflits de lois qu'ils déposent dans le même sac que toute autre sorte de conflits de lois, sans se douter qu'il eût fallu procéder à une étude plus approfondie des impôts avant de suggérer telle ou telle solution au problème des doubles impositions.

C'est donc grâce aux économistes que le droit fiscal international tend à devenir une branche autonome du droit international en général. Mais, à cause de la nouveauté de la matière, la lutte, paraît-il, n'est pas encore gagnée. M. NIBOYET a essayé, en ju-

riste, de critiquer les opinions dissidentes des économistes, c'est-à-dire de démontrer l'inutilité des efforts tentés en vue de séparer la question des doubles impositions de droit international privé.

En quoi consistent donc les particularités du droit fiscal international? C'est à cela seulement que se bornera notre exposé, car, que le droit fiscal international ait ses caractères spéciaux (2), cela nous apparaît incontestable; mais que ces particularités soient telles qu'elles fassent, du droit fiscal international, une discipline autonome par rapport au droit international privé, c'est déjà une question plus compliquée. Cette dernière question exigerait des travaux plus approfondis et, d'autre part, ne changerait rien à ce que nous allons dire par la suite sur la double imposition successorale.

Nous avons déjà dit quelques mots sur une particularité de droit international fiscal, en parlant de la différence existant entre le conflit de lois civiles et le concours de lois fiscales. Nous avons vu qu'en droit international privé la question se pose de savoir, des deux lois en conflit, laquelle appliquer: la loi nationale ou la loi étrangère. Lorsqu'un juge se trouve devant ce problème, il doit choisir entre ces deux lois selon la législation en vigueur dans son pays. Dans certains cas, il éloignera l'application de la loi nationale et appliquera la loi étrangère. Par contre, l'Administration fiscale n'a pas le choix, elle doit toujours et dans tous les cas appliquer la loi nationale, sans se préoccuper si une loi étrangère est déjà appliquée ou non. D'où les doubles impositions. D'autre part, il arrive en droit international privé que le législateur, désireux d'éviter un conflit, abandonne l'application de sa propre loi et renvoie à l'application d'une loi étrangère. En droit fiscal international, le renvoi n'existe pas. Un Etat n'abandonne jamais une matière imposable à un autre Etat aux dépens de son propre fisc. S'il exempte parfois une certaine matière imposable, il ne le fait pas pour l'abandonner à un fisc étranger, mais pour soula-

(2) Es ist sowohl theoretisch als praktisch unmöglich einheitliche oder nur ähnliche Normen für die Regelung der Fragen aufzustellen, welche im internationalen Steuer- und Privatrecht vorkommen. BARTOSZEWITZ, p. 10.

ger la charge de ses contribuables. Si les deux Etats en question exemptent simultanément une matière imposable, elle ne sera pas taxée du tout; si les deux Etats se renvoient réciproquement la solution d'un rapport juridique, ce rapport peut ne pas être résolu par l'un ou par l'autre Etat, car tout en renvoyant la solution à l'Etat étranger, l'un d'eux peut accepter le renvoi de l'autre et ce rapport juridique sera résolu par les lois de l'Etat qui a accepté le renvoi, bien qu'il ait prévu que ce rapport sera résolu par les lois de l'Etat étranger, mais dont il a accepté le renvoi. Avec l'acceptation du renvoi, il se trouve en opposition avec ses propres lois. Mais, par suite de l'inexistence de ce phénomène en droit fiscal international, il peut se produire qu'un objet imposable soit exempté de l'impôt dans les deux Etats à la fois.

Telles sont les particularités qui séparent le droit international privé du droit international fiscal, si l'on prend le droit international privé dans son sens ordinaire, à savoir comme droit qui a pour but de résoudre les conflits de lois civiles. Mais si l'on prend le droit international privé dans son sens le plus large des conflits de lois en général (3), autrement dit, si le droit international privé se propose de résoudre les conflits de toutes sortes de lois, de quelque nature qu'elles soient, il n'y a pas certainement lieu de faire de distinction entre le droit international privé et le droit fiscal international. Il n'en reste pas moins vrai que les conflits de lois civiles, d'une part, et les conflits de lois fiscales, d'autre part, tout en étant unis à un point de vue plus élevé, ont des caractères propres et doivent, par conséquent, être étudiés à part et, dans une certaine mesure, avoir des solutions plus ou moins différentes, même dans le cadre de ce droit international privé plus large, qui les englobe tous les deux.

* * *

(3) NIBOYET, op. cit, p. 49: Nous entendons ici le droit international privé comme étant la branche qui se propose la solution des conflits entre des lois différentes, conflits donnant naissance à un conflit d'attribution entre des administrations elles aussi différentes.
Le droit international privé n'est pas destiné seulement à résoudre des conflits de lois, mais des conflits en général, de droit public, ou privé,

La question de la méthode à adopter dans la solution des doubles impositions est une autre question, qui doit être discutée, même sommairement, avant d'aborder l'étude spéciale de l'objet de cette thèse. Ainsi que toutes les autres questions étudiées jusqu'à présent, cette dernière est également une question générale, c'est-à-dire s'appliquant non seulement à la double imposition successorale, mais à la double imposition prise dans son sens le plus large.

Plusieurs méthodes ont été préconisées et quelques-unes mêmes appliquées dans la solution des doubles impositions. Ce sont: la méthode universelle, la méthode plurilatérale ou multilatérale, la méthode bilatérale et enfin la méthode unilatérale. C'était d'abord la première qui avait le plus de faveur auprès des théoriciens. On avait cru pouvoir trouver une solution uniforme, unique, acceptable par tous. Tous les Etats du monde civilisé seraient liés par un traité unique sur la double imposition et celui-ci la ferait disparaître pour toujours. C'est, paraît-il, dans ce sens que les experts économistes de la S. D. N. ont dirigé leurs recherches sur le principe de taxation le plus juste. Mais on s'est très vite rendu compte que la complexité des intérêts des Etats ne permettrait pas de résoudre la question des doubles impositions d'une telle manière. Ce serait, d'une part, fermer les yeux devant la diversité des systèmes fiscaux, et d'autre part, favoriser énormément le droit international aux dépens des droits nationaux. Cette méthode, par conséquent, n'a jamais acquis d'adhésions en pratique. Les travaux ultérieurs des experts techniques de la S. D. N. ont graduellement abandonné cette méthode et lui ont substitué la méthode bilatérale; ils se sont rendu compte que, dans l'état actuel des choses existant en droit fiscal, le seul rapprochement possible en vue de la suppression de la double imposition est entre deux Etats au plus, et c'est pourquoi ils ont élaboré, non plus une convention universelle, mais plusieurs projets correspondant à plusieurs types de systèmes fiscaux actuellement en vigueur dans la plupart des Etats du monde entier.

La méthode bilatérale reste donc la meilleure, au moins pour le moment. Lorsque deux Etats s'engagent dans la voie contrac-

tuelle, il leur est plus facile de mesurer les sacrifices et les bénéfices qu'ils en tireront, que lorsqu'il s'agit d'une convention universelle; les possibilités de se tromper sur la prévision des résultats pratiques d'une convention bilatérale sont moins grandes. Mais la méthode bilatérale n'est pas sans inconvénients, elle aussi. Elle est susceptible de supprimer les doubles impositions, pas tout à fait cependant. D'autre part, elle conduit à l'adoption de principes différents par un même Etat, ce qui n'a pas manqué de se produire dans la pratique conventionnelle. En tout cas, cet état de choses, à savoir la suppression même partielle des doubles impositions, est préférable à l'indépendance totale en matière fiscale, qui caractérisait l'époque d'avant-guerre.

La méthode multilatérale a été essayée en pratique mais sans résultats positifs. Elle partage tous les inconvénients de la méthode universelle. La convention de Rome (1922) conclue entre six pays successeurs de l'Autriche-Hongrie, n'a été ratifiée que par deux d'entre eux, l'Italie et l'Autriche, de sorte que nous nous trouvons en présence d'une convention bilatérale.

Il ne reste plus à dire que quelques mots sur la méthode unilatérale qui consiste en dégrèvements et en exemptions. C'était presque la seule méthode apportant quelque remède aux doubles impositions avant la guerre et même aujourd'hui dans certains Etats. Mais, comme nous allons le voir, elle est insuffisante pour supprimer les doubles impositions et, d'autre part, elle peut être dangereuse pour le pays qui la pratique parce qu'elle ne repose pas sur la réciprocité.

Après ce bref aperçu sur la méthode, nous pourrons enfin aborder le sujet de notre thèse. Nous étudierons d'abord, indépendamment de la méthode, la question du meilleur principe de taxation successorale; la doctrine sur laquelle repose ce principe; les projets théoriques proposés contre les doubles impositions; les systèmes fiscaux existant dans la plupart des Etats et ensuite les conventions en matière de double imposition successorale.

PREMIERE PARTIE

Les principes de taxation successorale en droit international fiscal

CHAPITRE I.

Les caractères spéciaux de la double imposition en matière successorale.

Nous avons vu que la double imposition peut être un phénomène interne aussi bien qu'un phénomène international, mais que la double imposition proprement dite ne doit être prise que dans ce second sens. Si nous parlons maintenant de cette double imposition interne en matière successorale, ce n'est pas pour la confondre avec la double imposition proprement dite, mais tout simplement pour montrer à quel point la double imposition internationale peut être dangereuse à cause de deux impôts internes se superposant l'un sur l'autre, quant à la même matière imposable. En matière de successions ainsi qu'en matière d'impôts sur le revenu, ce phénomène existe avec sa double face.

Autrefois les impôts successoraux n'étaient que de simples droits de mutation qui frappaient les parts recueillies par les héritiers au moment du décès du de cujus. Ces droits étaient assez modérés et même s'ils se superposaient aux droits d'un autre Etat, cette superposition ne pouvait atteindre les taux des droits qu'on paye maintenant à un seul Etat. C'est le changement de la politique fiscale à l'égard des successions qui a fait de celles-ci une vraie cible des fiscs. Au XIX^{ème} siècle, qui se caractérisait par un individualisme rigoureux et par le respect de la propriété privée, la politique fiscale ne pouvait se concevoir autrement. La propriété privée et sa transmission étant la base intangible de la

Société, l'Etat n'osait en prélever, sous forme d'impôts, qu'une part plus ou moins modérée en vue de satisfaire à ses besoins qui, à cette époque, n'avaient pas encore l'ampleur des besoins actuels. L'Etat étant le protecteur de la propriété privée, il allait de soi qu'il ne pouvait frapper la succession par des droits presque spoliateurs.

Mais, peu à peu, des idées parfaitement opposées faisaient dévier la politique fiscale dans le sens contraire. C'est grâce aux idées socialistes, voire même communistes, que se produit ce changement. A la base de cette nouvelle politique se trouvaient les idées de BENTHAM et de ST. MILL. Le travail étant seul digne de ménagements, tout autre revenu, surtout celui provenant du capital, devait supporter la plus grande charge des dépenses publiques. Les attaques étaient surtout acharnées contre l'institution de l'hérédité. Certains auteurs proposaient son abolition pure et simple; d'autres, plus modérés, préconisaient l'impôt comme un moyen susceptible, non plus d'abolir l'institution de l'hérédité, mais de réduire au minimum la transmission héréditaire et par là de priver les paresseux de ressources.

Sous l'influence de ces idées, la politique fiscale changeait aux dépens de l'hérédité. Les droits de mutation augmentaient de jour en jour. A chaque moment où le besoin de nouvelles recettes se présentait, les successions étaient presque toujours les premières à subir l'aggravation des tarifs. On pourrait presque dire que les crises budgétaires coïncidaient avec cette aggravation des tartifs des droits de mutation (1).

On comprend donc que ce mouvement d'élévation des tarifs devait être particulièrement grave à la suite des bouleversements budgétaires survenus après la grande guerre. Mais maintenant la politique change un peu. On n'augmente pas seulement les tarifs

(1) Par exemple le système fiscal français des successions actuellement en vigueur date de 1871. C'était juste l'époque où la France devait faire face à ses obligations extérieures ayant leur source dans la guerre de 1870.

des droits de mutation, on établit encore de nouveaux droits. C'est ce qui s'est passé en France. La loi de 1917 a établi un nouvel impôt sur les successions, la «taxe successorale» frappant non plus les parts recueillies par les héritiers, mais le montant net de toute la succession avant chaque partage. Cette taxe est progressive et représente un degré plus personnel de l'impôt successoral. On ne tient plus compte du degré de parenté de l'héritier, mais plutôt de la personne du défunt par rapport à la succession laissée à son décès.

La raison de l'introduction de cette «taxe successorale» était que, même au cas où il s'agissait de très grandes successions, le fisc n'arrivait pas à prélever une somme assez importante par suite du morcellement de la masse successorale. Si, par exemple, il y avait un grand nombre d'héritiers, la part échouant à chacun d'eux étant assez modérée, ne permettait pas l'application des taux supérieurs des droits de mutation qui étaient, eux aussi, progressifs. Pour parer à cet inconvénient, on a établi cette taxe successorale, sans toutefois abolir les droits de mutation. Et, bien que d'une vie assez courte, cette taxe a eu une histoire assez mouvementée pendant les premières années qui suivirent son établissement. Elle a été remaniée à plusieurs reprises et tous ces remaniements étaient dans le sens d'élévation des tarifs.

Avec l'établissement de la taxe successorale, on peut dire que la double imposition interne existe même en matière successorale. Cependant ici, comme en toute autre matière, on ne peut parler que d'une double imposition formelle suivant la terminologie des auteurs allemands et non pas d'une double imposition proprement dite. Deux impôts existent sur une même matière imposable, mais ce n'est pas une double imposition.

Cette superposition de deux droits successoraux différents existe dans plusieurs Etats, notamment en Angleterre, dont le système fiscal des successions paraît avoir inspiré l'introduction de la taxe successorale en France, qui doit correspondre, dans le système français, à l'estate duty anglaise.

De même, on retrouve la taxe successorale aux Etats-Unis, où elle existe au profit du gouvernement fédéral, tandis que les droits de mutation sont établis au profit des Etats fédérés :

«Une taxe progressive est prélevée sur l'actif net de toute succession et non pas sur la part de chaque héritier ou légataire. Le degré de parenté de l'héritier ou du légataire n'importe pas, par conséquent, pour déterminer ladite taxe» (2).

Il en est ainsi en Allemagne : La loi du 10 Septembre 1919 a créé deux impôts différents : une taxe successorale atteignant la masse successorale avant tout partage et les droits de mutation proprement dits sur les parts héréditaires (3).

Il se peut donc que la taxe successorale ait un champ beaucoup plus vaste et qu'elle se retrouve dans un plus grand nombre d'Etats. Après la grande guerre, les Etats se sont trouvés dans les mêmes conditions et ce n'est pas étonnant qu'il se soit produit un recours aux mêmes sources fiscales sous forme de mêmes impôts.

Tout ce qui a été dit sur l'aggravation des droits de mutation et l'établissement des nouveaux impôts successoraux ne sert qu'à démontrer combien la double imposition proprement dite pourrait être injuste et revêtir un caractère vraiment spoliateur si elle se produisait, ce qui, dans l'état actuel des choses, ne tardera pas à arriver. La seule superposition de deux sortes de droits internes suffirait pour amener une «spoliation» plus ou moins importante de la succession. Ce phénomène n'a pas manqué de soulever des protestations en France. Le gouvernement a été amené, tout de suite après l'introduction de la «taxe successorale», à limiter, par une loi du 25 Juin 1920 (art. 30 al. 4) la superposition de ces deux droits à 80% de la part échouant à un hériter quelconque. L'Etat ne peut donc pas prélever plus que 4 5 de ce qui échoue à un héritier : 4/5 à l'Etat, 1/5 seulement à l'héritier. C'est déjà suffisant pour soulever des protestations. Et combien l'injustice serait encore plus grande au cas où, en sus de tout cela, intervien-

(2) Chambre de Commerce Internationale, Brochure 11, page 48.
(3) ALLIX, op. cit, p. 745.

drait la superposition des droits d'un autre pays. Beaucoup de cas pareils ont été signalés par les auteurs qui se sont préoccupés de la question.

Par exemple M. PICARD (4) suppose qu'un Français décède en Grande-Bretagne, laissant déposés dans une banque italienne des titres d'une compagnie hollandaise, dant le patrimoine et le siège d'exploitation sont en Roumanie : rien ne s'oppose à ce que chacun de ces pays réclame des droits de succession.

De même BARTHELEMY-REYNAUD relate un cas où les droits de succession se sont élevés à 125% de la valeur des biens transmis, par suite de la superposition des droits de plusieurs Etats

Dans le même ordre d'idées, M. SELIGMAN, dans ses «Essais sur l'impôt», cite des exemples analogues qui se sont produits aux Etats-Unis, tirés des relations fiscales interfédérales. De nombreux Etats fédérés frappent les parts d'une succession sans se soucier du lieu où elles se trouvent réellement. Il cite également un cas de quadruple imposition survenu dans l'Etat de New-York et même il admet la possibilité d'une centuple imposition : un citoyen d'un Etat A, dont la fortune consiste en obligations de chemins de fer, meurt en B, laissant dans l'Etat C les titres de cette compagnie, dont le siège social est en D et dont le réseau se trouve en E.

Il serait peut-être intéressant de noter que les héritiers des présidents GREVY et MAC-MAHON, ainsi que les héritiers d'Alfred NOBEL, ont été victimes des doubles impositions. Les premiers ont payé les droits en Angleterre et en France, — les seconds, étant donné que la succession était dispersée dans plusieurs Etats (Italie, France, Russie, Angleterre) ont dû les payer à chacun d'eux, et encore une fois en Suède sur la succession toute entière (5). L'Administration suédoise n'a pas même autorisé la déduction, au titre du passif, de l'impôt payé à l'étranger.

---

(4) PICARD, Clunet 1925: «La question des doubles impositions devant la S. D. N. et la Chambre de Commerce Internationale», p. 40.

(5) Voir Clunet, 1894, p. 1143.

On peut se rendre compte, par ces quelques exemples, que le nom de spoliation, que l'on donne assez souvent à la double imposition, lui convient parfaitement.

Il en résulte que la double imposition est particulièrement grave en matière de successions parce que c'est surtout sur celles-ci qu'on a établi des tarifs très élevés. Les idées socialistes ont pénétré presque dans tous les pays, sauf de rares exceptions, comme par exemple en Italie où il existe, après la réforme de 1923, des droits assez modérés surtout quant aux parts successorales allant à des proches parents.

Cela nous explique également que c'est justement en matière successorale que les doubles impositions ont été remarquées tout d'abord et que les premiers essais en vue de leur suppression s'appliquent à des impôts successoraux. C'est en cette matière que l'Empire britannique a pris déjà en 1894, par un «finance act» les mesures nécessaires contre les doubles impositions éventuelles dans ses rapports avec les colonies et les dominions. C'est en cette matière que sont intervenus les premiers traités sur la double imposition, comme par exemple celui entre la Grande-Bretagne et le canton de Vaud, de 1872.

C'est en cette matière également que les premiers essais doctrinaires en vue de la recherche du meilleur principe de taxation ont été faits. Lors des premières sessions de la XVème Commission de l'Institut de Droit International, qui a été créée dans le but de discuter le problème des doubles impositions, la question s'est posée de savoir s'il eût fallu étudier la double imposition en général ou la limiter aux droits successoraux seuls. La majorité de ladite commission s'est prononcée pour la seconde solution. Suivant les paroles de M. STRISOWER, rapporteur, «à cause de la divergence des législations, les doubles impositions sur les successions sont très fréquentes. Les droits perçus étant fort élevés, il est particulièrement oppressif de les percevoir deux fois. Pour ces motifs, il est peut-être intéressant d'aborder la question des

doubles impositions en se plaçant, en premier lieu, au point de vue des droits de mutation par décès» (6).

Pour d'autres raisons encore, la double imposition successorale peut être également très ruineuse.

Considérée du point de vue de la justice fiscale, la double imposition apparaît tout à fait injuste, qu'il s'agisse de l'impôt sur les revenus ou de l'impôt successoral, mais considérée du point de vue du contribuable, c'est-à-dire celui qui en est atteint, elle peut parfois être supportée et ne pas présenter un grand danger susceptible d'entraîner l'expropriation de la plus grande partie du revenu ou du capital au profit du fisc. Ici peut intervenir, pour l'atténuer, le phénomène de la répercussion de l'impôt. Si celui qui est redevable de l'impôt trouve quelque moyen pour en transférer la moitié ou une part seulement sur un autre individu, il ne le paiera réellement pas deux fois. C'est ce qui peut arriver lorsqu'il s'agit de l'impôt sur le revenu où la répercussion est possible sous des conditions économiques déterminées. Prenons l'exemple classique d'un prêt d'argent. Un individu habitant le pays A, emprunte de l'argent à un autre, habitant le pays B. S'il arrive maintenant que les deux Etats en question prétendent taxer le revenu de cette dette, à savoir les intérêts, l'un en raison du principe du domicile du créancier (Etat B), l'autre en raison du principe de l'origine de la richesse (Etat A), les intérêts ayant été créés dans l'Etat du domicile du débiteur, le créancier pourra échapper à cette double imposition en élevant le taux de l'intérêt au montant correspondant au prélèvement du fisc du pays A, de sorte qu'il n'aura à payer que l'impôt à l'Etat B, à celui dans lequel il est domicilié.

Il y a encore d'autres cas où la double imposition n'apparaît pas comme très désastreuse du point de vue du contribuable. Par exemple un individu tire ses revenus d'un Etat dont la situation économique est particulièrement favorable et assure aux capitaux qui y sont placés des bénéfices très élevés, et il habite un pays où

(6) Annuaire, 1908, p. 299.

la vie est peu coûteuse, etc. Le total de la double imposition peut se trouver peu accablant (7), de même que si les impôts sont assez modérés dans les deux pays.

Mais tout cela devient illusoire lorsqu'il s'agit d'impôts successoraux, la répercussion qui atténue la charge de la double imposition y étant impossible. L'individu, dans ce cas, n'a qu'à baisser la tête devant la volonté implacable des deux fiscs et à se contenter de ce qu'ils lui laissent. C'est un fait incontestable que la répercussion n'existe pas quant à l'impôt successoral car, évidemment, il n'y a personne sur qui l'on puisse en transférer la charge (8).

Le moyen classique et peut-être le seul à se soustraire à la double imposition est la fraude. Si la double imposition ne provoque pas quelquefois de graves protestations de la part de ceux qui en sont atteints, c'est que, de leur point de vue, elle ne leur apparaît pas assez lourde du fait qu'ils ont trouvé quelque moyen de l'alléger par la fraude, qui est d'autant plus facile que la richesse est dispersée dans plusieurs Etats. Mais de très nombreuses mesures administratives sont édictées en vue de faire cesser cette fraude,de sorte que celui qui prétend se soustraire à l'impôt en plaçant sa richesse dans une banque étrangère peut se voir réclamer deux fois l'impôt successoral au lieu d'une seule. Une bonne politique fiscale exige, ainsi qu'il a été déjà dit, la conclusion de traités sur la suppression de la double imposition et ce n'est qu'après cela que les Etats peuvent, sans inconvénients pour les contribuables, renforcer les mesures contre l'évasion fiscale.

Pour qu'on puisse avoir une idée claire sur la double imposition successorale, *il faut que l'impôt successoral soit séparé d'un autre phénomène qui ne l'est pas*, en d'autres termes, il faut faire une distinction entre les taxes successorales proprement dites

(7) SACK, Revue générale de droit int. public, 1930, p. 99.
(8) SELIGMAN: «Théorie de la répercussion de l'impôt», page 494.

et l'impôt successoral (9). Les premières sont à la base des services spéciaux rendus par les administrations; le second a un autre fondement. Si les biens d'une succession sont situés dans plusieurs Etats et si ces Etats prélèvent, au moment du transfert de la propriété située dans leurs territoires, quelque taxe correspondant aux services spéciaux rendus par chacun d'eux (dévolution p. ex.), il n'y aurait pas de double imposition à proprement parler. Mais, pour cela, il faudrait peut-être que les taxes correspondent vraiment à la quantité de services rendus, sans quoi la double imposition pourrait apparaître de nouveau parce que, au moment où un Etat prélève une taxe qui ne correspond pas, par son énormité, au service rendu, le surplus de la taxe représente l'impôt, et si les Etats en question ne sont autorisés par aucun principe de justice fiscale à le prélever, il en résultera une double imposition (10). Les taux particulièrement élevés d'une redevance successorale, hors de proportion avec les services déterminés rendus par les autorités qui auraient à intervenir à l'occasion de la transmission d'une succession, démontrent qu'il ne s'agit pas d'une taxe proprement dite (11).

C'est pourquoi il y a lieu de procéder à une énumération, dans les conventions internationales, des redevances qui sont considérées comme impôts proprement dits, de sorte que la superposition de ceux-ci seulement doive être considérée comme une double imposition. Le projet des experts de la S. D. N. n'a pas manqué de recommander cette énumération et quelques-uns des traités l'ont déjà réalisée.

---

(9) Le traité Autriche-Tchécoslovaquie sépare expressément ces deux phénomènes; voir p. 25 du Recueil des accords, t. I: «Sont considérées comme droits de succession au sens du présent traité toutes les redevances qui, aux termes des dispositions fiscales en vigueur dans les deux Etats.... sont perçues pour des transferts de biens à la suite de décès. Le droit forfaitaire afférent à l'ouverture de la succession et le timbre sur les testaments ne tombent pas sous le coup des dispositions du présent Traité.»

(10) GUGENHEIM, p. 28. STRISOWER: Annuaire 1921.

(11) STRISOWER, Annuaire 1921, p. 58.

Il a été dit que la superposition des impôts sur le revenu est susceptible d'amener un ralentissement des rapports internationaux économiques. C'est un fait très souvent démontré. Mais la chose ne présente pas une telle gravité lorsqu'il s'agit d'impôts successoraux

Lorsqu'un capitaliste place son argent en valeurs étrangères, ou installe une exploitation quelconque à l'étranger, y achète des terrains, etc., il se préoccupe d'abord de l'existence, ou de l'inexistence, de la double imposition sur les revenus qu'il en tire, c'est-à-dire qu'il se préoccupe d'abord de savoir quelle part de ce qu'il gagnera sera prélevée par le fisc du pays où il fait le placement et simultanément par le fisc du pays où il habite, et dans quelle mesure son bénéfice en sera diminué, mais il est loin de se demander — du moins dans la plupart des cas les choses se passeront ainsi — si sa fortune sera ou non doublement taxée après sa mort. Et même s'il se rendait compte de cette double imposition, qui surviendra au moment où il ne sera plus de ce monde, cela ne l'empêcherait pas de placer son argent à l'étranger, si les perspectives d'un gain étaient assez favorables, d'un gain qui, de son vivant, sera épargné par les deux fiscs en question. Il en résulte que la double imposition successorale ne doit pas être considérée comme une entrave importante aux rapports économiques internationaux, ou, du moins, pas dans la même mesure qu'en matière d'impôts sur le revenu.

La double imposition successorale se présente, par contre, seulement comme contraire à la justice fiscale et surtout elle peut être très ruineuse pour ceux qui doivent profiter de l'institution de l'hérédité : les héritiers. C'est leur intérêt qui est le plus durement violé par la double imposition successorale.

On présente la double imposition successorale comme une matière où la recherche d'un principe de taxation, plus ou moins généralement acceptable, est beaucoup plus facile qu'en matière d'autres impôts. Cela est vrai dans une certaine mesure car, bien que des principes différents de taxation aient été adoptés dans les différents Etats, il y a certains faits identiques qui se rencontrent dans tous les systèmes fiscaux des successions et font, par consé-

quent, qu'entre eux un rapprochement est plus facile à réaliser. Il n'y a pas ici, comme en matière d'impôts sur le revenu, des divergences irréductibles qui empêchent tout rapprochement; s'il y en a, elles sont plus ou moins atténuées. Les systèmes fiscaux en matière d'impôts sur le revenu sont étroitement liés à la vie économique des pays et, à mesure que leur variété devient plus grande, les systèmes fiscaux varient eux aussi. Par contre, le lien entre le système fiscal des successions et la vie économique d'un pays est plus faible (12), ce qui favorise une certaine identité de l'impôt successoral dans tous les pays. On ne connaît que deux sortes d'impôts successoraux: droits de mutation et taxes successorales. Les droits de mutation — bornons-nous à eux seuls — sont applicables suivant presque les mêmes règles dans tous les pays: ils frappent les parts successorales échouant aux héritiers et, d'autre part, tiennent compte du degré de parenté. La différence n'est que dans les tarifs plus ou moins élevés. Ils ne diffèrent que lorsque la question se pose de savoir comment et dans quelle mesure taxer les successions (ou certaines parties de celles-ci seulement) des ressortissants à l'étranger ou les successions d'étrangers situées dans le pays. C'est à ce sujet seulement qu'on se propose de trouver une règle uniforme acceptable par tous. Sur tous les autres points, les impôts successoraux se ressemblent plus ou moins. Cela présente déjà un avantage par rapport à d'autres impôts, qui ne diffèrent pas seulement parce qu'ils taxent différemment la richesse extérieure des ressortissants et la richesse intérieure des étrangers, mais dans leur structure encore: dans tel pays prévalent les impôts personnels et semi-personnels, dans tel autre les impôts réels. Dans tel pays, la perception se fait par le stoppage à la source; dans tel autre, l'obligation fiscale est établie sur le véritable contribuable. Tout cela empêche donc l'adoption d'une formule uniforme en vue de la suppression de la

(12) La relation moins intime de ces droits (de mutation) avec l'économie de la vie privée semble faciliter un accord en diminuant l'utilité de trouver des règles justes relativement à celle de trouver une formule quelconque qui serait acceptée universellement. STRISOWER, Annuaire, 1908.

double imposition en matière d'impôts annuels sur le revenu. D'autre part, ce n'est pas par hasard que les conventions conclues en vue de supprimer la double imposition successorale ne diffèrent pas beaucoup l'une de l'autre et l'on peut même dire qu'elles sont, sauf de rares exceptions, bâties sur le même plan : le même nombre de paragraphes ou à peu près, le même contenu desdits paragraphes, etc.·

Les deux faits qui facilitent surtout cette uniformité quant à l'impôt successoral sont : la simultanéité de la perception dudit impôt et une grande uniformité quant au fait qui donne naissance à l'impôt.

Le fait qui donne naissance à l'impôt est la mort d'un individu et la transmission de ses biens, qui s'opère à la suite de son décès. C'est à ce moment qu'apparaît l'obligation fiscale. Si ses biens sont dispersés dans plusieurs pays, l'obligation naît simultanément dans chacun d'eux. En matière d'impôts annuels sur le revenu, l'obligation naît à des époques régulières et chaque année, mais le moment où elle naît dans le pays A ne doit pas nécessairement coïncider avec le moment où elle naît dans le pays B. D'où des conflits possibles, que nous avons décrits sous le nom de conflits dans le temps. En matière d'impôts successoraux, cela n'existe pas. L'obligation naissant au même moment dans tous les pays et pour une même et unique période, les conflits dans le temps deviennent impossibles.

Tels sont donc les caractères spéciaux de la double imposition en matière successorale.

CHAPITRE II

Principes théoriques de la taxation successorale.

SECTION I.

GÉNÉRALITÉS.

En étudiant les causes de la double imposition, nous avons eu l'occasion de voir qu'elle consiste dans la différence des systèmes fiscaux en vigueur dans les différents Etats. Cette différence de systèmes se traduit par la différence des principes de taxation adoptés par chacun d'eux. D'autre part, certains Etats recourent quelquefois à plusieurs principes à la fois, de sorte que l'un des deux peut se trouver simultanément dans deux ou plusieurs Etats: d'où double imposition. La conclusion qui ressort de cette constatation serait que, pour que la double imposition disparaisse, les Etats se mettent d'accord sur l'adoption d'un seul principe de taxation, le même pour tous. C'était la première idée qui devait nécessairement venir à l'esprit, puisqu'on avait dénoncé la pluralité de principes comme étant la cause des doubles impositions.

Il ne sera pas question ici de ces différents principes, tels qu'ils sont adoptés par les législations internes. Indépendamment

de l'état actuel des législations, il y sera plutôt question des solution théoriques qui ont été données par les auteurs, en vue de résoudre ce problème compliqué des doubles impositions.

La dénonciation du mal n'est pas un moyen d'y remédier. La vraie difficulté n'apparaît que lorsqu'il s'agit de choisir, parmi les principes, dont le nombre n'est pas assez restreint, celui qui serait le plus juste. La conception de justice étant très relative, il s'en est suivi que chacun des auteurs, qui se sont préoccupés de la question, a trouvé un autre principe comme étant non seulement susceptible de faire disparaître les doubles impositions, mais encore comme répondant à des principes fondamentaux de la justice. Car, évidemment, pour qu'un principe soit acceptable, il ne suffit pas seulement qu'il soit en état de faire supprimer les doubles impositions, — dans ce cas, un principe quelconque suffirait pour aboutir à cette fin — mais qu'il le soit encore de délimiter la compétence des Etats selon la justice, exigée dans tous les rapports internationaux. C'est à cette condition seulement que les Etats consentiront à se mettre d'accord sur des principes uniformes en vue de supprimer les doubles impositions.

Ces principes, parmi lesquels les théoriciens ont eu à choisir, sont au nombre de quatre :

a) le principe de la taxation par l'Etat d'origine du de cujus ;
b) le principe de la taxation par l'Etat du domicile du de cujus ;
c) le principe de la taxation par l'Etat de la situation des biens ;
d) le principe de la taxation par l'Etat qui procède à la dévolution successorale.

De ces quatre principes, deux seulement impliquent toujours la taxation exclusive par un seul Etat, à savoir le premier et le second (a) et (b). Le troisième n'amènerait la taxation exclusive par un seul Etat que si tous les biens d'un défunt se trouvaient dans un même Etat, indépendamment de son Etat d'origine ou de celui de son dernier domicile (quant à (c)) ou si, quant à (d), un seul Etat procédait à la dévolution successorale. Dans tous les autres cas, il y aurait un partage de taxation — d'abord, quant à

(c), entre les Etats entre lesquels la succession se serait trouvée divisée au point de vue de la situation et, quant à (d), entre les Etats qui procéderaient simultanément à la dévolution sucessorale, chacun pour une partie déterminée de la même succession. Dans la plupart des cas, ce serait le partage entre l'Etat d'origine qui, selon les règles du droit international privé, procède à la dévolution des meubles, et l'Etat de la situation pour les immeubles, si cet Etat procède également à la dévolution de ces biens.

Ce qui est commun à toutes ces propositions théoriques, c'est qu'il s'agit, dans tous les cas, *d'un seul* principe de taxation, implique-t-il la taxation exclusive par un seul Etat ou non.

Que ce soit seulement ceux des Etats, avec lesquels le de cujus a eu des relations économiques ou autres, qui doivent entrer en ligne de compte lors de ce partage de la taxation — ou auxquels, selon quelques-uns des auteurs, on devrait attribuer la taxation exclusive — cela se conçoit aisément. Il s'agit donc de taxer la richesse gagnée par le de cujus, la richesse gagnée dans les pays où il a vécu, où il a déployé son activité économique de son vivant. L'impôt successoral se présente comme un impôt arriéré sur le revenu — un Nachsteuer selon la terminologie allemande — (1) qui tend à saisir encore une fois l'activité totale d'un individu et surtout à corriger l'insuffisance de taxation de cette même activité par les impôts sur le revenu. Il en résulte clairement que l'impôt successoral ne peut pas être attribué à l'Etat national ni à l'Etat du domicile des héritiers, parce que ni les héritiers, ni les Etats auxquels ils appartiennent politiquement n'ont contribué à la formation de la richesse laissée par le de cujus. Cela explique que sont rares les Etats qui ont fondé l'obligation fiscale à raison des relations qui existent entre eux et les héritiers. L'héri-

(1) Sodann hat man hervorgehoben, dass die Erbschaftsteuer noch einmal die gesamte Persönlichkeit des Erblassers erfassen, die Summe des Erwerbs seines ganzen Lebens treffen wolle. Diesen Charakter der Nachsteuer hat die Erbschaftssteuer bis heute noch nicht verloren. SHANZ, Fin. Archiv, 1892, p. 57.

tier ne se présente que comme payeur de l'impôt (2). L'Etat auquel ce dernier appartient doit être heureux qu'une partie de la richesse échouant à l'héritier entre sur son territoire, richesse qui formera la future matière imposable pour ses impôts sur le revenu.

L'adoption d'un principe unique de taxation présente, en théorie du moins, une grande simplicité, par cela seulement qu'il est unique. Par contre, de grandes difficultés pratiques s'opposent à une telle solution. Les relations économiques et sociales entre l'individu et deux ou plusieurs Etats peuvent être trop compliquées et trop différentes pour qu'on puisse résoudre le problème des doubles impositions par l'adoption d'un seul principe. Ces difficultés seront étudiées dans les sections suivantes et, pour chacun des principes, séparément.

---

(2) D'après SCHANZ il n'y avait que l'Etat de Saxen-Gotha qui avait basé l'impôt successoral sur l'héritier. Ibid., p. 56.

SECTION II.

PRINCIPES DE LA TAXATION PAR L'ÉTAT NATIONAL DU DE CUJUS.

Sur quoi se base-t-on pour attribuer l'impôt successoral à un seul Etat? L'argument principal, paraît-il, ressort du caractère même de l'impôt successoral. L'idée qu'on se fait de cet impôt conduit nécessairement à l'adoption d'un principe déterminé. L'impôt successoral est-il un impôt personnel, le principe de la taxation par l'Etat d'origine du de cujus ou par l'Etat du domicile s'impose; l'impôt successoral est-il un simple droit de transmission (1), un droit établi plutôt sur la chose que sur la personne, le principe de la taxation par l'Etat de la situation des biens s'impose de son côté. C'est sur ces deux points de vue que se basent les théoriciens et c'est de ces deux points de vue différents que découlent les propositions faites en vue de supprimer les doubles impositions successorales.

(1) La réponse du gouvernement italien au projet de convention des experts de la S. D. N. sur la double imposition successorale: «Le gouvernement italien croit devoir formuler quelques réserves sur le projet de convention tendant à éviter les doubles impositions dans le domaine spécial des droits de successions parce qu'en Italie il n'existe pas d'imposition sur les transferts mortis causa entre conjoints et parce que la taxe de succession entre étrangers a le caractère d'une simple taxe de transmission, à laquelle certaines dispositions du projet des experts ne sont pas applicables. (S. D. N., Réunion générale d'experts gouvernementaux, Octobre 1928).

Regardons d'un peu plus près cette différence d'opinions.

La première conception ne voit pas, dans la succession, les différentes parts qui la composent, mais un complexe unique de biens — une «universitas iuris». L'impôt, par conséquent, doit porter sur cette «universitas», où que se trouvent ses différentes parties. L'impôt est, d'autre part, personnel parce qu'il tend à saisir la capacité contributive totale du de cujus. Dans cette hypothèse, il ne s'agit que de trouver l'Etat auquel l'individu appartient économiquement ou politiquement pour lui attribuer l'impôt personnel sur la succession entière (2).

La conception opposée ne voit, dans la succession, que les différentes parts qui la composent. La succession n'est plus une universitas iuris, une masse unique au point de vue fiscal et l'impôt qui la frappe n'est plus un impôt personnel. Si une succession est partagée entre plusieurs Etats, chaque Etat doit taxer la part qui lui revient à raison de cette situation. La transmission s'opère donc individuellement et le droit successoral perd son caractère d'impôt personnel et ne devient qu'un simple droit de transmission qui porte plutôt sur la chose que sur la personne du défunt (3).

Il y a enfin encore une troisième conception de l'impôt successoral, qui conduit à l'adoption d'un autre principe de taxation successorale. Selon cette dernière conception, le droit successoral n'est pas un impôt à proprement parler; par cela, elle se rapproche de la seconde conception, mais d'autre part, elle en diffère sur beaucoup d'autres points. Elle ne voit, dans le droit de succession, qu'une rémunération à l'Etat ou aux Etats qui procèdent

---

(2) Die Erbschaftssteuer trifft einen Güterkomplex, welcher die vermögensrechtliche Persönlichkeit des Erblassers darstellt und auf die Erben kraft der Universalsuccession übergeht: sie gehört also zu den Personalsteuern. BARTOSZEWITZ, p. 20.

(3) «La raison déterminante pour laquelle les meubles sont régis au point de vue fiscal par la loi de leur situation et non pas par la loi du domicile du défunt est la suivante: Ce n'est pas l'ensemble du patrimoine mobilier qui est assujetti au droit de mutation par décès; ce droit frappe individuellement chaque objet, lequel est soumis à l'impôt successoral suivant sa valeur». WAHL, Revue de droit international privé, 1905, p. 84.

à la dévolution successorale et, par conséquent, l'impôt ainsi conçu doit être attribué à l'Etat ou aux Etats qui régissent cette dévolution. Si la dévolution est faite par plusieurs Etats, ceux-ci se partageront l'impôt successoral, chacun pour la part dévolue par ses lois et par son administration. A la différence de la seconde conception qui exige le partage selon la situation des biens, qui peut amener le partage entre un nombre considérable d'Etats si la succession est particulièrement dispersée, cette dernière conception implique le partage selon la dévolution, ce que conduit à limiter le nombre des co-partageants éventuels à deux Etats au plus — l'Etat national du défunt ou l'Etat de son domicile pour les meubles, et l'Etat de la situation pour les immeubles .La compétence fiscale — droit international fiscal — irait donc de pair avec la compétence civile — droit international privé. Nous reviendrons plus tard sur cette dernière conception, quand nous aurons parlé du principe de la dévolution, en tant que principe susceptible de faire disparaître les doubles impositions.

Ayant donné un aperçu sommaire des conceptions qu'on se fait de l'impôt successoral, revenons maintenant à la première de celles-ci, qui implique l'attribution de l'impôt successoral à l'Etat d'origine ou à l'Etat du domicile du de cujus. Il ne sera question, dans cette section que de l'Etat d'origine.

L'impôt successoral était un impôt personnel et portant, en conséquence, sur la personne du défunt, il s'agit de savoir s'il est possible de l'attribuer intégralement à l'Etat national du défunt, parce que c'est le lien entre la personne du de cujus et un Etat qui doit déterminer le choix. Pour ceux qui voient dans l'impôt successoral un impôt personnel, le lien entre les biens d'une succession et un ou plusieurs Etats ne se pose même pas. Ce n'est que le lien personnel entre le défunt et un Etat qui est décisif.

Le lien personnel entre le défunt et son Etat d'origine est-il assez fondé pour qu'on attribue à ce dernier Etat tout impôt successoral?

Tout individu a un Etat auquel il appartient politiquement. Rares sont les cas où ce lien n'existe pas, ou des cas contraires où nous nous trouvons en présence d'une multiple nationalité.

C'est dans la plupart des cas l'Etat où l'individu est né, où il a vécu le plus longtemps de sa vie. C'est l'Etat national qui lui accorde sa protection où qu'il se trouve ; il ne cesse pas de le protéger et de le secourir même lorsqu'il a émigré sans désir de retour ; c'est l'Etat dans lequel il peut retourner à toute heure. C'est encore l'Etat auquel il doit toujours certains services ,surtout quand celui-ci en a besoin — guerre ; c'est une obligation à laquelle il ne peut jamais se soustraire, à moins de changer de nationalité. Sa protection et les obligations personnelles qu'il a envers lui le suivent comme une ombre, où qu'il se trouve. C'est, d'ailleurs, le lien le plus stable qui puisse exister entre un individu et un Etat : on ne change pas de nationalité comme on change de domicile ou de résidence. N'est-il pas, après tout cela — concluent les partisans de cette idée — très juste d'attribuer l'impôt successoral à l'Etat national du défunt ? Ce principe sera, d'autre part, susceptible de faire disparaître les doubles impositions, tout individu ayant un Etat auquel il appartient politiquement. Les cas de double nationalité ou de heimatlosigkeit — à cause de leur rareté — ne peuvent pas présenter de sérieux obstacles parce que, dans ces hypothèses, on peut recourir au principe du domicile ou de la résidence.

C'est le principe connu sous le nom d'allégeance politique. Il n'a presque pas de partisans parmi les théoriciens (4). Il était en vogue vers la fin du XIX^{ème} siècle, mais en droit international privé d'où il est rentré en droit international fiscal. En confondant les rapports du droit civil et du droit fiscal, certains auteurs (5) ont cru voir en lui le principe susceptible de régir ces deux matières à la fois. Mais s'il peut être adopté comme moyen de régir (6) la

(4) En 1922, c'est M. NOLDE, qui s'est fait le champion de cette idée qui, notons-le, était très isolée. Voir Annuaire, 1922.

(5) BARTOSZEWITZ, bien qu'il ait nettement séparé le droit international fiscal du droit international privé.

(6) Ce sont les lois nationales du défunt qui devaient, selon les conventions de La Haye — en 1903 — régir les successions légales. Mais, même en cette matière, la proposition n'a pas acquis l'unanimité des Etats.

capacité juridique des personnes et même la dévolution successorale, en droit fiscal international il est inacceptable. Il subit une décadence même en droit international privé, où le principe du domicile se substitue au principe de la personnalité des droits, ce qui constitue, selon M. CASSIN (7), la «renaissance du domicile en droit international privé».

Si on conçoit aisément que les lois qui régissent la capacité juridique de l'individu doivent le suivre partout, on ne peut concevoir facilement que les lois fiscales successorales le suivent également. L'impôt successoral — comme tout autre impôt, — a un caractère plutôt économique que juridique. Si l'obligation fiscale successorale porte sur l'individu, elle ne perd pas de vue les biens à raison desquels l'individu est fiscalement responsable. Il y a même une catégorie de biens — immeubles — qui, étant immobilisés d'une manière permanente dans un Etat déterminé, peuvent subir des entraves considérables à la personnalité de l'impôt successoral et exiger qu'on tienne compte, non seulement du lien qui existe entre leur possesseur et son Etat d'origine, mais également du lien qui existe entre eux et l'Etat où ils se trouvent. C'est pourquoi, même ceux qui préconisent l'attribution de l'impôt successoral à l'Etat de nationalité du défunt, ne peuvent pas passer sous silence le caractère purement territorial des biens immeubles et sont obligés d'en laisser la taxation à l'Etat où ils sont situés (8).

Il ne resterait donc qu'à voir s'il est possible d'attribuer la taxation des meubles à l'Etat national du défunt.

---

(7) René CASSIN: «Le rôle du domicile dans les conflits de lois»; Recueil des Cours, 1930

(8) BARTOSZEWITZ: «Alle zur Erbschaft gehörigen Sachen, sollen also von dem Staate besteuert werden welchem der Erblasser angehörte. *Prinzipiell* ist hier kein Unterschied zwischen den Mobilien und Immobilien zu machen. Die letzten sind auch Bestandteile der Universitas.» Mais il conclut que, puisque l'impôt sur le revenu des immeubles bâtis et non bâtis est généralement prélevé par l'Etat de leur situation ...., il semble que c'est celui-ci qui doit également se rattraper par un impôt successoral pour les impôts non payés. C'est le caractère de Nachsteuer de l'impôt successoral qui le conduit à attribuer leur taxation à l'Etat de la situation. Op. cit., p. 21.

L'adoption même de cette solution semble rencontrer de très sérieux obstacles. Dans l'état actuel des relations internationales d'ordre fiscal, elle est également irréalisable. L'assistance fiscale est aujourd'hui encore dans un état plus ou moins rudimentaire, tandis que ce principe de taxation exige qu'elle soit très développée. L'Etat national ne sera pas capable, dans certains cas, de connaître même la mort d'un de ses ressortissants, émigré depuis longtemps. Pour cela il faut que l'Etat où il a décédé l'avertisse. Mais la chose devient encore plus compliquée lorsqu'il s'agit de connaître l'état du patrimoine d'un tel ressortissant. Pour prélever son impôt, l'Etat devrait recourir à l'aide des Etats où les biens d'un tel ressortissant sont situés, pour en exiger la transmission sur son territoire et même la taxation pour son compte si les héritiers sont également à l'étranger et si le défunt n'a laissé aucun bien saisissable dans son Etat national. Les administrations étrangères doivent, par conséquent, travailler pour le compte de l'administration nationale et celle-ci pour les premières dans les cas contraires. Selon CASSIN, dans ce cas, «chaque Etat serait maître chez les autres et ne le serait pas chez lui.» Ce principe est susceptible de n'être jamais adopté par les pays d'immigration, c'est-à-dire par ceux qui reçoivent beaucoup d'étrangers, de même que par ceux qui ont recours à des capitaux étrangers. Ainsi que nous l'avons vu précédemment, l'application des lois fiscales étrangères n'existe pas en matière de droit international fiscal.

Une certaine assistance existe même en matière fiscale, mais elle porte plutôt sur les renseignements que les administrations se donnent l'une à l'autre que sur l'application des lois fiscales, c'est-à dire le prélèvement de l'impôt. L'adoption du principe de taxation par l'Etat national du défunt conduirait même, par conséquent, à l'application des lois fiscales étrangères, c'est-à-dire au prélèvement de l'impôt par un Etat au profit d'un autre, surtout si le défunt n'est pas décédé dans son pays et n'y a ni ses héritiers, ni aucun bien saisissable.

Le principe de la taxation par l'Etat national du défunt, qu'il s'agisse de meubles ou d'immeubles, n'a donc pas d'un côté le

fondement économique qui doit être à la base de tout impôt et, d'autre part, rencontre de sérieux obstacles pratiques, ce qui nous amène à le repousser comme moyen susceptible d'être adopté en vue de la suppression des doubles impositions successorales.

Dans un cas exceptionnel seulement, la nationalité joue un certain rôle en tant que moyen de supprimer les doubles impositions. C'est lorsqu'il s'agit des navires. Indépendamment de la nature qu'on leur attribue, c'est-à-dire qu'ils soient considérés comme meubles ou comme immeubles — le principe en vertu duquel ils doivent être taxés est celui de leur nationalité. Ce n'est plus la nationalité de leur propriétaire qui est décisive, mais leur propre nationalité, qui peut être différente de celle de leur propriétaire. C'est l'Etat dans lequel le navire en question est enregistré qui doit prélever l'impôt, qu'il s'agisse de l'impôt annuel sur le revenu ou qu'il s'agisse de l'impôt successoral. Sur ce principe, la théorie et la pratique sont d'accord. Un nombre assez important de conventions ont été conclues après la guerre, s'inspirant toujours du même principe : la nationalité du navire.

Ce principe de nationalité en matière fiscale se présente encore sous un autre aspect. L'allégance politique, bien que critiquée comme principe exclusif de taxation, trouve toujours assez de défenseurs, mais avec cette différence qu'elle ne doit jouer que dans des circonstances exceptionnelles. Comme moyen exlusif de taxation, elle a perdu du terrain, mais comme moyen de taxation exceptionnelle elle a encore des partisans. Certains de ses défenseurs font une distinction entre les nationaux et les étrangers. Ce n'est qu'à ces derniers, disent-ils, que la taxation suivant l'allégence économique doit être appliquée. Au contraire, les nationaux peuvent être taxés même à raison de leur allégeance politique. Un Etat peut donc faire payer l'impôt à tous ses ressortissants, où qu'ils se trouvent, eux et leurs biens. D'après LEHR (9) : «Quand un Etat établit en formes constitutionnelles un impôt sur ses ressortissants à raison des biens meubles ou d'immeubles

(9) Revue de droit international et de législation comparée, 1903.

qu'ils possèdent même à l'étranger, ils sont tenus de s'y soumettre tant à raison de leur lien d'allégeance politique que parce qu'ils sont légalement réputés l'avoir eux-mêmes consenti».

Si cette conception était adoptée, tout effort contre la double imposition serait inutile. Les défenseurs de cette théorie n'y pensent pas, paraît-il. La taxation par l'Etat d'origine sur les émigrés et leurs biens se trouvant à l'étranger se superposerait toujours à la taxation des autres Etats. A quoi servirait-il alors de conclure des conventions contre la double imposition? Les partisans de cette théorie se défendent en objectant que le mal de la double imposition relèverait, dans ce cas, du droit national seul et non plus de la divergence des systèmes fiscaux. La double imposition sera donc justifiée par cela seul qu'elle est voulue par l'Etat national. C'est ce qui se passe dans le domaine interne de chaque Etat, où la double imposition étant voulue est, de ce fait, justifiée. Mais en droit fiscal international, il faut compter sur ce que la double imposition serait alors une règle et non une exception comme en droit interne. De même, lorsqu'un Etat établit deux impôts sur une même matière imposable, il les établit de telle manière qu'ils ne puissent, même en se superposant l'un sur l'autre, faire d'entraves considérables à la matière imposée. Il peut les remanier tout le temps parce qu'ils sont tous les deux ses impôts. Par contre, en droit fiscal international, l'Etat ne peut agir que sur son impôt et jamais sur celui d'un autre Etat. Pour que la superposition de l'impôt national sur l'impôt étranger n'entraîne pas de conséquences ruineuses pour les contribuables, il faudrait que l'Etat national suive tous les changements de l'impôt étranger pour l'adapter au sien, ce qui, pratiquement, serait impossible. La double imposition internationale n'est pas justifiée du fait qu'elle est voulue par l'Etat national. On peut dire qu'elle est voulue même à l'heure actuelle car, en ne faisant rien pour supprimer la diversité des systèmes fiscaux — cause des doubles impositions — les Etats la tolèrent et par cela la veulent et si tous les théoriciens respectaient la volonté du législateur, ils ne diraient pas un mot contre la double imposition. La volonté du législateur serait décisive même pour eux.

Plus modérés sont, parmi les théoriciens (10), ceux qui n'admettent la taxation par l'Etat d'origine que dans des cas exceptionnels: guerre p. ex. A ce moment, l'Etat peut exiger des services exceptionnels de ses ressortissants et entre autres, des services fiscaux exceptionnels. Si la double imposition en résulte, elle se justifie par le besoin, par un «vis major». C'est ce qui s'est produit p. ex. en matière d'impôt extraordinaire sur le capital, établi après la grande guerre dans presque tous les Etats belligérants. Les précautions contre la double imposition étaient minimes, de sorte qu'elle a été particulièrement grave en cette matière surtout à cause des taux exceptionnellement élevés de cet impôt extraordinaire sur le capital. Donc, cette contribution exceptionnelle aux charges publiques ne doit avoir qu'un caractère temporaire et non pas permanent comme l'envisagent les partisans de la théorie envisagée plus haut. Elle doit prendre fin avec le cas de la nécessité qui l'a provoquée. On a souvent présenté le système fiscal français des successions comme résultant de la nécessité dans laquelle s'est trouvée la France après la guerre de 1870/71, mais bien que cette nécessité ait disparu depuis longtemps, le système s'est conservé tel qu'il était au moment de son établissement.

Il y a encore un cas où la taxation par l'Etat national se justifie en théorie par la nécessité; c'est lorsque l'Etat prend des mesures fiscales contre l'exportation de la main-d'œuvre ou des capitaux, il les taxe même lorsqu'ils sont à l'étranger. Le système fiscal joue ici le rôle d'un obstacle à l'absentéisme. La double imposition qui en résulte peut prendre des proportions plus ou moins graves, cela dépend du taux de l'impôt que l'Etat national applique aux matières imposables exportées qui, par contre, seront inévitablement taxées par l'Etat où elles se sont réfugiées. Cette taxation exceptionnelle peut, elle aussi, être condamnée d'un certain point de vue, car, ou bien un Etat trouve des avantages à cet-

(10) STRISOWER, Annuaire 1921, p. 75. «La conclusion qui en résulte est qu'il faut réserver à ce point de vue l'imposition sur les citoyens comme tels au cas de nécessité, si la taxation normale des individus, conforme aux règles qui doivent la déterminer, ne suffit pas.»

te exportation (p. ex. la France (11), ou bien il n'en a pas. S'il en a, il n'a aucune raison pour empêcher leur circulation vers l'étranger; s'il n'en a pas, il peut avoir d'autres moyens à sa disposition pour empêcher leur sortie du pays.

Ainsi, de quelque côté qu'on la regarde, la taxation par l'Etat national — qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les successions — n'est pas assez fondée, tant exclusive que partielle. Elle ne se retrouve que très rarement dans la pratique législative des Etats modernes (12).

---

(11) Voir le rapport déjà cité, à la Chambre des Députés, No 1609, No 4.

(12) Qu'il ait été assez fréquent autrefois et surtout en matière successorale, la liste des Etats qui l'avaient adopté nous en fournit la preuve. Voir ZELLER: «Die Erbschaftsbesteurung im Verhältnis zum Heimatstaate und zu anderen Staaten». Finanz Archiv, 1890, t. I, p. 316.

SECTION III.

PRINCIPE DE LA TAXATION PAR L'ÉTAT DU DOMICILE DU DE CUJUS.

Ainsi que l'indique le litre de cette section, nous envisagerons ici les possibilités d'attribuer à l'Etat du domicile du de cujus la taxation exclusive sur la succession toute entière — à savoir des meubles et immeubles, sans faire de distinction entre eux. Comme le principe précédent, celui-ci serait également capable de faire disparaître les doubles impositions s'il était universellement accepté. Mais ceci n'est pas la question. Il ne s'agit pas — comme nous l'avons répété à plusieurs reprises — de trouver un principe quelconque susceptible d'aboutir à cette fin; il s'agit plutôt de trouver un principe dont l'adoption serait acceptable par tous les Etats ou, au moins, par un nombre assez considérable de ceux-ci, qui, d'une part, répondrait au caractère économique du droit fiscal et satisferait les principes fondamentaux de la justice fiscale, d'autre part.

Le principe de la taxation exclusive par l'Etat du domicile du défunt répond-il à ces deux postulats?

Lui aussi — comme le précédent — a comme point de départ le caractère personnel de l'impôt successoral. L'impôt successoral étant personnel, il ne s'agit que de voir lequel des Etats, — auxquels l'individu est attaché, — l'individu et non pas ses biens, — doit le prélever en totalité. Nous avons vu, dans la section précédente, que le lien politique qui rattache l'individu à son Etat d'origine est assez faible pour pouvoir expliquer la taxation par cet Etat.

Le lien qui le rattache à l'Etat de son domicile est-il plus fort, pour qu'on puisse lui attribuer la taxation sur tous les biens, même sur les immeubles à l'étranger?

Il y a lieu de constater que ce lien est plus considérable parce qu'il n'est plus un lien purement politique, mais plutôt économique, ce qui nous conduit à ne pas nous étonner de ce que les partisans de ce principe soient plus nombreux que ceux du premier. Quant à l'argumentation en faveur de ce principe, nous nous référons aux paroles prononcées par STOERK devant la XVème Commission de l'Institut de droit international, en 1897 (1):

«Par la proclamation du principe énoncé ci-dessus, nous sommes bien loin de méconnaître les dangers de la maxime mobilia personam sequuntur; mais il me paraît être le seul moyen de soumettre la succession au régime d'une même législation — condition indispensable à mon avis pour éviter des effets beaucoup plus fâcheux pour les rapports internationaux que ceux qui résultent de la double imposition sur les successions.

«Tout ce qui concerne la fortune du défunt est le résultat de son travail et de ses spéculations favorisées par les institutions avantageuses du milieu dans lequel il a vécu. Or, grâce aux lois et à la protection de ce pays, grâce à la situation commerciale de sa communauté, ses deniers se sont transformés en écus et sa vie laborieuse terminée, on voit sa fortune disséminée dans les quatre coins du monde et son pays, ainsi que la communauté sous l'influence de laquelle il a pu réaliser ses capitaux, ne retirer aucun profit de tout cela si ce n'est le sentiment d'avoir favorisé les efforts et le travail d'un de ses membres au profit des pays étrangers.»

C'est donc à raison de ce que le lieu du domicile est le centre d'intérêts, d'activité d'un individu, que la taxation par l'Etat où ce lieu se trouve devient justifiée. Cela ne veut pas dire que le lieu du domicile est le seul à contribuer à la formation de la fortune d'un individu; il n'est que principal, il n'est que prépondérant. Les autres Etats peuvent, eux aussi, contribuer à cette formation

(1) Annuaire de l'Institut de Droit international, 1897, p. 132.

mais toujours, dans une plus faible mesure; leur apport dans la formation de la fortune disparaît devant l'importance qu'y joue le lieu du domicile. La justice parfaite exigerait d'attribuer à chaque Etat, si minime que soit son apport dans la formation de la fortune en question, la part correspondante de l'impôt successoral. Une telle solution de la répartition internationale de l'impôt est pratiquement irréalisable. Les rapports internationaux économiques sont trop compliqués pour que la raison humaine, si claire qu'elle soit, puisse distinguer la part de chaque Etat dans la formation d'une fortune, créée au cours d'une vie humaine; c'est pourquoi les Etats dont les apports ont été sans grande importance doivent se retirer devant celui du domicile du défunt (2). Ce sont, d'une part, l'Etat d'origine du de cujus, les Etats où l'individu a vécu pendant une certaine période de sa vie et les Etats où l'individu a déposé dans une banque une partie de sa fortune.

Mais un tel principe qui, au premier abord, paraît le mieux fondé, n'est pas, lui aussi, sans défauts. Parmi ces derniers, nous n'en citerons à cette place qu'un seul, tout en réservant les autres pour plus tard.

La conception de l'impôt personnel n'a pas encore acquis l'unanimité de la doctrine et surtout de la pratique; la territorialité de l'impôt est et restera encore longtemps la conception fondamentale en matière fiscale et elle est particulièrement forte en ce qui concerne les immeubles. Ici on peut dire la même chose que ce qui a été dit à propos du principe de la taxation exclusive par l'Etat d'origine du de cujus. Jamais un Etat n'abandonnera à un autre Etat la taxation des immeubles situés sur son territoire. Même la possibilité de pouvoir taxer les immeubles de ses domiciliés, mais situés à l'étranger, ne pourra l'amener à prendre un tel parti et à rompre avec la tradition si fortement établie en droit fiscal. Ce serait une attaque à la souveraineté de l'Etat, étant donné que

(2) «Il s'entend toujours qu'on ne saurait attribuer, d'une manière minutieusement exacte, sa part à chaque Etat et qu'il faut surtout négliger les cas d'une dépendance faible en faveur de ceux où il s'agit d'une participation plus forte de l'individu à la vie de l'Etat». Annuaire de l'Institut, 1921, p. 74.

le territoire avec les hommes qui y habitent et l'ordre juridique qui y règne, font les trois éléments de la souveraineté étatique. Permettre à un Etat étranger de lever l'impôt, fut-ce successoral, sur les immeubles situés dans son territoire, signifierait priver l'Etat de la matière imposable qui se prête le moins facilement à la fraude. Les Etats, selon CASSIN, ne consentiront pas à être, à ce point de vue, «maîtres chez les autres et à ne pas l'être chez eux». C'est de la part des immeubles que la réalisation de l'impôt personnel, pris dans son vrai sens, trouvera à l'avenir les plus graves obstacles.

Il en résulte donc que même la taxation *exclusive* par l'Etat du domicile du de cujus n'est pas susceptible d'être adoptée comme moyen de résoudre les conflits de lois fiscales et de faire disparaître les doubles impositions.

SECTION IV.

LE PRINCIPE DE TAXATION PAR L'ÉTAT DE LA SITUATION.

Le troisième principe susceptible d'être adopté en vue de la suppression de la double imposition est celui de la taxation par l'Etat de la situation des biens, ce qui veut dire que les Etats entre lesquels une succession se trouve partagée n'auraient le droit de lever l'impôt que sur la part se trouvant dans chacun d'eux. A la différence des deux premiers, ce principe n'est pas seulement théorique, mais également pratique. Il est adopté par un certain nombre d'Etats et est connu sous le nom de principe territorial pur («reines Territorialitätsprinzip»). Comme nous l'avons déjà dit, il a pour point de départ une conception spéciale sur le caractère de l'impôt successoral, opposée à celle qui a servi de base aux deux principes précédents. Selon celle-là, l'impôt successoral n'est plus un impôt personnel portant sur la succession toute entière d'un individu, mais plutôt un droit de transmission portant sur les choses situées sur le territoire d'un Etat déterminé. Ce principe invoque la maxime bien connue de droit international privé «quot territoriae, tot hereditates» qui, transplantée en droit fiscal international, pourrait signifier «autant d'impôts que de territoires».

C'est ce principe qui a été proposé par les théoriciens de l'Institut de droit international, en 1897, comme moyen le plus efficace contre les doubles impositions. Il y a lieu de noter que, même à cette époque, il n'a pas acquis l'unanimité des membres

de la XVème Commission de l'Institut. Parmi les 5 proposés, il n'a eu qu'une assez faible majorité de 3 voix et c'est grâce à cette majorité qu'il a pris la forme de la résolution de ladite Commission, tous les autres principes n'ayant été défendus que par des auteurs isolés.

Nous reproduisons ici cette résolution, qui nous servira de base de discussion (1) :

1° — Les biens meubles corporels (sauf les bâtiments flottants valeur au porteur, billets de banque, espèces) doivent être imposés là où ils se trouvent au moment du décès.

2° — Les actions et obligations dans le pays où les sociétés qui les ont émises sont légalement constituées.

3° — Les rentes et obligations d'Etats et d'institutions publiques, dans le pays dont elles dépendent.

4° — Les créances, dans le pays où le paiement est dû ou effectué.

5° — Les bâtiments flottants dans le pays où ils sont enregistrés.

Les biens immeubles, naturellement, dans le pays de leur situation, bien qu'ils ne figurent pas dans cette résolution. C'est plus qu'évident, étant donné que, même pour les meubles, le principe de la situation est décisif.

Pour justifier ce principe, ses promoteurs ont eu comme argument essentiel le fait que «tous les biens immobiliers, ainsi que mobiliers ont une situation clairement déterminée». Y a-t-il lieu, par conséquent, de traiter différemment, en matière fiscale, les meubles et les immeubles concluent-ils. Chaque bien ayant sa situation déterminée, pourquoi ne pas laisser la taxation à l'Etat dans lequel il se trouve. Cela supprimerait beaucoup de difficultés, surtout celles consistant en l'immixtion par un Etat dans le

(1) Annuaire 1897, p. 120.

domaine d'un autre (2). Chaque Etat restera maître chez lui et ne se préoccupera pas de ce que font les autres. L'assistance fiscale devient presque inutile ; n'ayant qu'à taxer les biens situés sur son territoire, un Etat n'a pas besoin de recourir à l'aide des autres, ce qui se produit lorsqu'on base l'impôt successoral sur la nationalité ou sur le domicile du défunt. Pour eux, ce principe apparaît comme très simple : rien de plus facile que de connaitre la masse de bien se trouvant entre les frontières d'un Etat.

D'autre part, les défenseurs du principe de la situation ont insisté longuement sur la réfutation du principe «mobilia personam sequuntur» qui, selon eux, transplanté en droit international fiscal, conduit à considérer comme «*situés*» au domicile du défunt même les biens meubles corporels se trouvant ailleurs. Pour eux, cet axiome n'est qu'une «*fiction*» et ils se demandent si l'on pourrait établir un impôt sur une fiction? Ils oublient seulement que même la situation qu'ils ont attribuée aux biens meubles corporels n'est qu'une fiction elle aussi. Tout leur raisonnement repose sur une fausse idée, à savoir que tous les biens ont une situation «clairement déterminée». La nature incorporelle de certains biens meubles suffit pour nous renseigner sur l'impossibilité de leur assigner une situation réelle. Qu'on les situe au domicile du débiteur ou au domicile du créancier, c'est toujours une situation fictive qui n'est que le résultat du point de vue auquel se place le législateur. On peut même aller plus loin et dire que l'axiome «mobilia sequuntur personam» n'a rien de commun avec la situation, surtout en ce qui concerne le droit fiscal. Si par exemple le législateur hollandais prétend taxer, bien que partiellement, même les immeubles situés à l'étranger, il n'entend pas certainement dire qu'il les considère comme situés au domicile du défunt, qui est en Hollande. Ce serait insensé, hors de toute logique. De même, pour ce qui est

(2) «En résumé, nous estimons que, sous peine de porter atteinte à la souveraineté de l'Etat dans le territoire duquel sont situés les biens et, par conséquent, de violer le principe fondamental du droit des gens, un Etat n'a le droit d'imposer les étrangers que sur les biens qu'ils possèdent sur son propre territoire», LEHR, Revue de dr. intern., 1903, p. 554.

des meubles corporels et incorporels, le législateur décidant de les taxer au domicile du défunt n'entend pas dire qu'ils y sont également situés. Il faut séparer ici le point de vue fiscal et le point de vue du droit civil. Du point de vue civil, les biens incorporels, créances p. ex., sont présumés situés au domicile du débiteur, le créancier devant, pour réaliser une créance, s'adresser aux tribunaux du lieu du domicile du débiteur, puisque ce sont les lois du lieu de ce domicile qui garantissent cette créance. C'est également au point de vue du droit civil que se placent les défenseurs du principe de la situation lorsqu'ils proclament que les biens meubles tant corporels qu'incorporels sont «situés» au domicile du débiteur. Cette solution du droit civil ne doit pas nécessairement être celle du droit fiscal. Etant donné le caractère spécial de ce droit par rapport au droit civil, le législateur peut se placer à un autre point de vue et adopter une solution opposée, ce que maints législateurs n'ont pas manqué de faire. En critiquant l'axiome «mobilia sequuntur personam» les partisans du principe de la situation ont commis une double erreur. D'une part, en identifiant le point de vue fiscal et le point de vue civil, ils ont voulu adopter les mêmes solutions pour les deux matières; d'autre part, ils ont à priori constaté que tous les biens meubles avaient leur situation clairement déterminée.

Revenons maintenant au principe de la situation, tel qu'il est formulé par ses partisans.

Si tous les biens meubles avaient leur situation clairement déterminée, l'adoption du principe de la situation ne rencontrerait pas de grands obstacles. Mais, avant qu'un Etat puisse le proclamer, il faut qu'il précise d'abord ce qu'il entend par situation de ces biens. Une créance est-elle située au domicile du débiteur ou à celui du créancier? Un titre au porteur est-il considéré situé là où il est émis, là où il se trouve effectivement ou bien au domicile de son propriétaire? Si les trois solutions étaient simultanément appliquées par les différents Etats, la double imposition ne tarderait pas à apparaître. C'est d'ailleurs ce qui se passe à l'heure actuelle. Même la situation d'un document constant un droit détermine parfois le lieu de taxation, bien que le lien qui l'unisse

à l'Etat où il est déposé ne soit pas assez fondé pour en expliquer la taxation. Les experts économistes de la S. D. N. ont expressément condamné une pareille solution.

Il ne s'agit plus que de voir de plus près l'opposition entre les deux premières solutions: domicile du débiteur ou domicile du créancier, c'est-à-dire du défunt.

La résolution de l'Institut citée ci-dessus situe les biens meubles incorporels au domicile du débiteur. Beaucoup d'auteurs, par contre, se sont prononcés pour la solution opposée. Cette divergence d'opinions nous montre nettement qu'il ne s'agit nullement d'une situation «réelle» ou «clairement déterminée», mais d'une situation fictive, car, au cas contraire, une opposition serait tout à fait déplacée comme p. ex. pour les immeubles où l'on est d'accord sur leur situation réelle, qui ne souffre pas d'opposition.

Nous essayerons de voir laquelle, de ces deux conceptions, nous apparaît comme plus exacte et, à ce sujet, nous nous placerons au point de vue exclusivement théorique.

Prenons comme point de départ les actions et les obligations. Elles peuvent être taxées par un impôt sur le revenu ou par un impôt successoral. Quel Etat doit prélever le premier, quel autre le second?

Lorsqu'il s'agit de taxer un revenu, on se place au point de vue de la production. On se demande où il est né et c'est là qu'il doit être taxé. Il est incontestable que le revenu d'une action ou d'une obligation est né là où se trouve la société émettrice et non pas là où se trouve le détenteur; c'est donc dans l'Etat où se trouve ladite société qu'il doit être taxé, la production étant l'élément prépondérant de l'allégeance économique, base de l'imposition en droit international. Des complications peuvent se produire même ici lorsqu'une société fait des affaires dans plusieurs Etats, mais il reste toujours vrai que la production de la matière imposable (revenu provenant d'actions) détermine sa taxation. Tout autre est le cas lorsqu'il s'agit d'impôt successoral. Par sa nature même, cet impôt ne frappe pas le revenu mais le capital. La production ne peut donc plus intervenir pour déterminer la taxation du capital. Les revenus qui se sont transformés en capital ont dé-

jà payé l'impôt là où ils ont été créés ; il s'agit maintenant de trouver un autre fondement de taxation et c'est, à cette occasion, l'Etat du domicile du défunt. C'est en nous basant sur le caractère personnel de l'impôt successoral d'une part, et le fait que le lieu du domicile du défunt est le centre de ses intérêts économiques, ce qui l'amène à avoir des obligations plus grandes à l'égard de cet Etat qu'à l'égard de n'importe quel autre, que nous arrivons à cette conclusion. S'il faut assigner une situation fictive au point de vue fiscal aux actions et aux obligations, en tant que capital, cela doit être le lieu du domicile de leur propriétaire.

On peut se demander s'il ne faudrait pas faire une distinction entre les titres au porteur et les titres nominatifs. Formellement il y a une différence remarquable entre eux ; matériellement, ou si l'ont veut économiquement, cette différence n'existe pas. La nature de ces deux sortes de titres est la même, sauf que la transmission des premiers s'opère sans aucune formalité.

Ici nous abordons une autre question, à savoir la possibilité pour l'Etat de la situation (siège de l'institut émetteur) de connaître la transmission des titres détenus par les étrangers. Le problème ne se pose que pour les titres au porteur qu'on a essayé, mais en vain, de supprimer en les transformant en nominatifs et dont l'importance est beaucoup plus grande que celle des titres nominatifs. Dans la plupart des cas, l'Etat où réside la société qui les a émis sera dans l'impossibilité de connaître leur transmission, surtout si leurs propriétaires ont été domiciliés à l'étranger. Il pourrait donc arriver — si ce principe était généralement adopté — que les valeurs en question échappent à tout impôt car, d'un côté, l'Etat qui devrait les taxer ne pourra pas les saisir et, d'autre part, l'Etat qui pourrait les saisir, à savoir l'Etat du domicile du défunt — car sauf de rares exceptions elles se trouvent au domicile de celui-ci ou, si elles ne s'y trouvent pas, des documents constatant leur dépôt dans une banque doivent nécessairement s'y trouver — n'aurait pas le droit de les taxer. Donc même ici une collaboration des deux Etats s'impose, bien que les partisans de ce principe aient soutenu qu'avec lui l'assistance fiscale devient inutile.

Or l'impossibilité pour l'Etat, où la société émettrice se trouve, de saisir la transmission des valeurs au porteur dépendant d'une succession, parle en faveur de l'attribution de l'impôt successoral sur ces biens à l'Etat du domicile du défunt. Quant aux titres nominatifs, leur transmission peut être connue de l'Etat où ladite société se trouve, mais étant donné leur nature identique à celle des titres du premier groupe, il n'y a pas lieu d'adopter un principe différent pour eux, et par cela favoriser les Etats où les titres nominatifs sont prépondérants par rapport aux Etats où les titres au porteur sont plus nombreux.

Tout ce qui a été dit pour les actions et les obligations peut s'appliquer également aux rentes d'Etat, titres d'emprunts, ou toute autre sorte de titres émis par les Etats et autres institutions publiques. La distinction entre la taxation par l'impôt sur le revenu (intérêts) et la taxation par l'impôt successoral y est parallèlement applicable. La production des intérêts desdits titres implique leur taxation par l'Etat qui les a émis (3). Si certains Etats exemptent d'impôts les intérêts de ces titres allant à l'étranger, ce n'est pas qu'ils croient qu'ils ne sont pas, au point de vue de la justice, autorisés à les taxer, mais parce qu'ils y sont amenés par d'autres raisons (4). Quant à la taxation successorale de ces mêmes titres d'emprunt, les mêmes considérations théoriques et pratiques qui ont parlé en faveur de la taxation par l'Etat du domicile du défunt sur les actions et les obligations s'appliquent ici également.

De tout cela, il ressort que, pour ce qui est des actions, obligations et titres d'emprunts publics, nous avons adopté la solu-

---

(3) C'est le principe adopté par la convention de Rome conclue entre l'Italie et les Etats sucesseurs de l'Autriche-Hongrie. Voir l'article 2, al. 2, de ladite convention: «Lorsqu'il s'agit d'intérêts de titres émis par l'Etat etc.... l'impôt est appliqué par l'Etat dans lequel se trouve le débiteur». Recueil des accords I, p. 75.

(4) Le principe théorique de l'origine n'est pas tellement sacré. Les pays qui sollicitent des emprunts à l'étranger y renoncent en pratique et exemptent ces emprunts de tout impôt interne». GRIZIOTTI, op. cit., p. 88.

tion opposée à celle de la résolution de l'Institut de droit international.

De même en ce qui concerne la créance, notre solution sera différente de celle de l'Institut. Selon la résolution ci-dessus, elles doivent être taxées là où elles sont dues, c'est-à-dire au domicile du débiteur. Comme argument en faveur de cette solution, on invoque la protection que l'Etat du débiteur accorde à ladite créance. Sans le concours des tribunaux du lieu du domicile du débiteur, une créance devient irréalisable. L'Etat du débiteur garantit les créances et c'est cette garantie qu'il se fait payer sous forme d'impôt successoral. On dit alors que les créances sont situées au domicile du débiteur, même au point de vue fiscal. Contre ces arguments, nous laisserons parler von BAR (5):

«La créance dans ce cas n'est-elle pas protégée par l'Etat et l'Etat ne peut-il pas revendiquer sa part de créance comme prix de cette protection? Cela est très séduisant, mais non concluant. La protection est due par l'Etat; si l'Etat ne protégeait pas les créances, il n'y aurait pas de crédit ni pour l'Etat, ni pour ses sujets. Le créancier, en prêtant l'argent, acquiert par cet acte même le droit d'être protégé et ce droit, si l'Etat ne fait pas de protection spéciale, ne doit pas être payé parce qu'il existe déjà».

Et, dans le même sens:

«Il ne faut pas confondre la compétence des tribunaux avec la compétence économique. Pour encaisser les intérêts, le capital d'une créance au besoin, il faut en général s'adresser au tribunal du domicile du débiteur. Mais la dette est-elle un bien du débiteur? La créance comme dette est liée au débiteur, comme bien elle est attachée à la personne du créancier et comme bien elle doit être soumise à l'impôt. Ici le point de vue économique qui doit décider diffère du point de vue de la procédure civile» (6).

Les partisans du principe de la situation invoquent toujours la protection que les Etats accordent aux biens d'un individu, et, ce qui caractérise leur conception, c'est que ces biens ne sont pas

(5) Von BAR, Revue de droit intern. 1900, p. 450.
(6) Von BAR, ibid., p. 440.

considérés comme une masse unique, mais chacun séparément. D'autre part, ils négligent totalement la protection et tous les autres avantages que l'Etat du domicile du défunt a accordés à la personne de celui-ci de son vivant, et par conséquent ne lui attribuent sa part de l'impôt que si le de cujus a laissé des biens dans son territoire, et même dans ce dernier cas l'Etat du domicile du défunt aura droit à une part de l'impôt seulement, en vertu de la protection accordée aux biens se trouvant sur son territoire et non en vertu de la protection accordée à la personne du défunt. Dans ce dernier cas, nous avons le cumul de la situation des biens et du domicile et logiquement la part de cet Etat devrait être plus considérable par rapport aux Etats qui ne peuvent se prévaloir que de la protection accordée à certains biens de la succession. Mais, du point de vue du principe de la situation, cela est tout à fait logique, étant donné qu'il ne tient nullement compte de la nationalité du défunt ou de son domicile: seule la situation compte.

Pour nous, au contraire, la protection et surtout les avantages d'ordre économique que l'individu tire de son Etat du domicile doivent prévaloir sur la protection accordée individuellement à ses biens dispersés au moment du décès, plus ou moins aux quatre coins du monde. Dans la suite de notre étude, nous nous préoccuperons plutôt de la personne du défunt que des différents biens composant la succession laissée par lui et nous tâcherons de dégager un critère général de taxation de ladite succession s'appliquant cette fois-ci, non pas à tel ou tel bien, mais à la masse totale de la succesSsion.

Pour en finir avec le principe de la situation, nous rapporterons encore un argument pratique qui parle contre lui. Ainsi qu'il a été dit, il implique le partage de l'impôt successoral, qui peut avoir de graves inconvénients surtout si ce partage doit s'effectuer entre un nombre considérable d'Etats. Dans l'économie moderne, les valeurs mobilières ont pris un développement énorme. Leur caractéristique est qu'elles n'ont pas de patrie à proprement parler, c'est-à-dire qu'elle circulent dans le monde entier sans tenir compte du lieu d'émission et, par conséquent, les cas ne sont pas rares où la succession d'un capitaliste est composée d'actions,

d'obligations, de titres d'emprunts, etc.... émis dans un nombre considérable d'Etats. Si maintenant le principe de la situation était universellement adopté, selon lequel lesdits titres devraient être imposés là où ils ont été émis, il y aurait autant de fractions d'impôts que de pays émetteurs. Si l'on y ajoute que l'impôt successoral est progressif dans tous les pays du monde, il s'ensuivrait qu'à cause de ce morcellement de l'impôt, les tarifs élevés de la progression ne pourraient jamais jouer dans leur plénitude, même si la succession était d'une importance considérable. Il en résulterait que les successions dispersées dans plusieurs Etats seraient favorisées par rapport à celle dont les biens se trouvent entre les frontières d'un même Etat. Il ne sera pas exagéré de dire que ce sont surtout les successions importantes qui se composent de biens situés à l'étranger et de préférence de valeurs étrangères de toutes sortes, car le petit rentier, n'ayant pas les connaissances qu'exigent les placements à l'étranger, envoie rarement son argent hors du pays (7).

Malgré cela, le principe de la situation n'est pas seulement théorique, mais également pratique. Il se retrouve tantôt intégralement, tantôt partiellement dans beaucoup de législations fiscales contemporaines. Il représente, d'autre part, le plus grand obstacle à l'adoption du principe personnel du domicile vers lequel s'achemine à l'heure actuelle la pratique législative. Certains Etats, qui ont rompu avec le principe de la situation pure (principe de territorialité) n'ont pas osé accomplir la réforme jusqu'au bout; ils se sont arrêtés à mi-chemin, tolérant, auprès du principe du domicile, celui de la situation. D'où les systèmes mixtes de taxation successorale qui seront étudiés plus tard.

(7) SCHANZ, Finanz Archiv, 1892: «Bei Kapitalien pflegt die Anlage eine ausserordentlich verzettelte zu sein; es kann leicht vorkommen, dass im Nachlass eines Verstorbenen Wertpapiere von zwanzig verschiedenen Staaten sich finden es würde nicht nur das umfassendste internationale Vertragsverhältnis über Mitteilungspflicht und Lage der Schuldforderungen voraussetzen, sondern diese enorme Verzettelung des Steuerrechts muss von dem Publikum höchst unangenehm empfunden werden. Es liegt die Sache eben nicht so wie bei Grundbesitz oder Gewerb oder Hausmobilien, bei denen selten mehr als zwei oder drei Staaten in Frage stehen».

SECTION V.

LE PRINCIPE DE LA TAXATION PAR L'ÉTAT QUI A PROCÉDÉ A LA DÉVOLUTION SUCCESSORALE.

On peut citer, comme quatrième principe, celui de la taxation par l'Etat de la dévolution successorale. Nous sommes obligés de discuter les possibilités de son adoption parce qu'il a figuré, lui aussi, comme les principes précédents, parmi les propositions faites à l'Institut de droit international, en 1922 (1), et même il se retrouve comme principe subsidiaire de taxation dans certaines législations, la française p. ex.

Il repose, ainsi qu'il a été dit, sur une conception tout à fait différente de l'impôt successoral, qui ne voit en cet impôt qu'une taxe représentant la contre-prestation au service spécial qu'un Etat rend à des particuliers en procédant à la dévolution de leurs successions. Or, si les droits successoraux étaient des taxes, ainsi qu'il ressort de cette conception, il n'y aurait aucun obstacle pour que leur prélèvement fût reconnu à l'Etat ou aux Etats qui ont procédé à ladite dévolution (2). Mais on ne peut pas dire que les

(1) Par M. BEICHMANN. Voir Annuaire 1922, page 203.

(2) Es ist natürlich, dass wenn die Erbschaftssteuer das Aequivalent für die amtlichen Verrichtungen der zu Nachlassregulierungen berufenen Organe bilden soll, so muss sie dem Staate gezahlt werden, welchem diese Organe angehören. Anders gesagt: die Regeln, welche im internationalen Privatrechte für die Kompetenz der Justiz-Behörde zur Verlassenschaftsbehandlung gelten, sind auch für die Kompetenz der Steuerbehörden zur Erhebung der Erbschaftssteuer massgebend. BARTOSZEWITZ, op. cit., p. 15.

droits successoraux soient des taxes. Les taux des taxes sont assez modérés tandis que les taux des droits successoraux sont, dans la plupart des cas, plus élevés que ceux des autres impôts, de sorte qu'il n'y a aucune relation entre le service rendu par l'Etat et la contre-prestation exigée sous forme de taxes. De même, si les droits successoraux étaient des taxes proprement dites, il n'y aurait pas de raison pour les faire payer à des taux différents suivant qu'il s'agit d'un descendant comme héritier ou d'un parent plus ou moins proche, étant donné que la procédure de la dévolution ne coûte pas plus pour l'un que pour l'autre.

C'est le premier argument qu'on puisse opposer à ce principe.

Il y a encore une grave objection qu'on peut lui faire, et c'est qu'en matière de dévolution successorale les solutions positives des conflits de lois sont encore loin d'être unifiées et que, par conséquent, chaque Etat applique le système qui lui semble convenir le mieux. Il faudrait donc, avant d'attribuer la taxation à l'Etat ou aux Etats qui procèdent à la dévolution, s'entendre sur la question de savoir quel est ou quels sont les Etats qui doivent régir les successions, en droit international privé. Sans cela, on n'eût pas fait un seul pas en avant, car, dans l'état actuel des choses, deux ou plusieurs Etats peuvent élever leurs prétentions en vue de régir une même succession et ces diverses prétentions à la dévolution amèneraient les prétentions respectives à la taxation. Mais, tandis qu'en matière de dévolution le mal ne peut pas être si grand étant donné, comme nous l'avons déjà dit, que ce sera toujours un seul Etat qui fera prévaloir ses lois civiles aux dépens des autres Etats (c'est la différence entre les conflits de lois civiles et le concours des lois fiscales), en matière fiscale le mal se manifestera par l'existence d'une double imposition.

Avant qu'on puisse parler d'attribuer la taxation à l'Etat de la dévolution, une unification en cette matière s'impose car autrement le parallélisme entre le droit international privé et le droit international fiscal serait incapable de faire disparaître les doubles impositions.

Ce parallélisme, d'autre part, n'est pas même désirable ni réalisable. Il conduirait à appliquer des solutions identiques aux matières si différentes que sont le droit international fiscal et le droit international privé. La solution idéale des conflits de lois en matière de dévolution serait l'unité de la dévolution (appliquée tant aux meubles qu'aux immeubles) c'est-à-dire qu'une même loi régisse toute la succession d'un individu parce que la pluralité conduit à des conséquences bizarres, tandis que la solution idéale des conflits de lois fiscales ne doit pas nécessairement consister en la taxation exclusive par un seul Etat, ainsi qu'il a déjà été dit.

Voyons de plus près ce qui se produit en matière de dévolution. Ou bien la succession est régie toute entière, sans faire de distinction entre les meubles et les immeubles, par les lois d'un seul Etat, national (3) ou du domicile; ou bien on fait une distinction entre ces deux groupes de biens, dont l'un est régi par la loi de la situation (immeubles) et l'autre par la loi personnelle du défunt (loi nationale ou loi du domicile). Le parallélisme conduirait dans le premier cas à l'attribution de tout impôt successoral à un seul Etat, l'Etat national du défunt p. ex., principe que nous avons réfuté, étant pratiquement difficile à réaliser d'une part, niant catégoriquement le caractère économique de l'impôt d'autre part. S'il peut arriver que la solution du droit international privé coïncide avec celle du droit international fiscal — ainsi que cela serait le cas p. ex. si l'Etat du domicile procédait à la dévolution de la succession mobilière et l'Etat de la situation pour ce qui est des immeubles, ce qui coïncide avec la solution des experts de la S. D. N. quant au prélèvement de l'impôt successoral, ce n'est nullement une raison décisive pour que ce parallélisme soit toujours admis. D'ailleurs, même dans ce dernier cas, la coïncidence n'est qu'accidentelle. Ce qui se produit le plus souvent en matière de droit international privé, c'est que l'Etat national régisse, dans la plupart des cas, la succession mobilière. Une telle solution n'est pas admissible en droit international fiscal.

(3) C'est p. ex. le cas de la législation espagnole. Voir «Conception du droit international privé en Espagne» de M. TRIAS de BES, Recueil des cours, 1930, t. I, p. 684—685.

Et pourtant certaines législations font intervenir le principe de la dévolution en matière fiscale successorale. C'est le cas de la législation française :

«Toutes les valeurs incorporelles étrangères doivent être déclarées et soumises au droit de mutation (art. 3 et 4 de la loi du 23 Août 1871) dès qu'elles dépendent de la succession *régie* par la loi française, soit d'un Français domicilié en France, soit d'un étranger ayant, au jour de son décès, un domicile de droit ou de fait dans notre pays» (4).

Il sera question plus tard de cette particularité de la loi française. Il suffit de noter à cette place que le législateur français, tout en soumettant au paiement de l'impôt les successions régies par la loi française, va même au delà de ce principe en taxant même les successions qui ne sont pas régie par sa loi — à savoir les successions d'étrangers domicilés de fait en France. Ici il se base sur le domicile seul.

Nous finirons par les paroles de M. STRISOWER :

«On ne voit pas pourquoi le fait d'avoir procédé à une dévolution autoriserait un Etat à percevoir l'impôt successoral» (5). Tout ce qu'un Etat dans ce cas peut faire, c'est de prélever quelque taxe en paiement du service qu'il rend aux héritiers. Le cumul de cette taxe et de l'impôt successoral proprement dit, prélevé par l'Etat qui est, en vertu des règles de droit international fiscal, autorisé à le prélever, ne représente pas une double imposition, surtout si ladite taxe ne dépasse pas les proportions du service rendu par la dévolution.

---

(4) BESSON, op. cit., p. 186.
(5) Annuaire, 1922.

CHAPITRE III.

L'Allégeance économique et les principes qui en découlent.

Comment se présente la taxation des étrangers et des biens à l'étranger dans la lumière des théories générales de l'impôt, anciennes et nouvelles. C'est de la théorie générale de l'impôt en vigueur à une certaine époque que découle le principe de taxation et c'est pourquoi, pour mieux comprendre l'existence des différents principes actuellement applicables aux étrangers et aux biens sis à l'étranger, nous nous proposons de passer en revue les anciennes théories de l'impôt, incapables de donner une bonne solution au problème des doubles impositions. Avant de passer à la nouvelle théorie, qui est celle de l'allégeance économique, il y a lieu de voir de plus près celles qui l'ont précédée.

Tout d'abord, il y a lieu de constater que les anciennes théories n'ont pas, ou très peu, tenu compte du problème des doubles impositions. Presque toujours elles n'avaient eu en vue que l'obligation fiscale des citoyens à l'égard de leur Etat national et, par conséquent, ne se donnaient pas la peine d'envisager le problème de l'imposition du point de vue international. La question de l'imposition des étrangers et des biens étrangers appartenant à des nationaux n'a pas été l'objet d'une étude spéciale.

Cette lacune ne peut se justifier que par l'insuffisance des rapports internationaux de certains pays, phénomène qui a pris un développement très considérable après la guerre de sorte que, si les anciennes théories pouvaient le négliger dans une certaine mesure, les nouvelles devaient nécessairement en tenir compte.

Si l'imposition des étrangers et des biens à l'étranger faisait parfois l'objet de préoccupations, c'était plutôt de la politique que de la science fiscale. Nombreuses sont les clauses insérées dans les traités de commerce, concernant la taxation des citoyens respectifs des Etats contractants, de sorte qu'on peut en conclure sans exagération que le problème de la double imposition ne découlait pas d'une doctrine établie d'avance, mais plutôt ressortait des marchandages inhérents à chaque traité de commerce et il n'est pas étonnant que les solutions n'étaient parfois pas fondées du point de vue de la justice fiscale. Si elles étaient néanmoins tolérées par l'Etat qui faisait des concessions fiscales, c'est qu'en revanche il obtenait des concessions dans d'autres domaines: politique ou commercial. «Un pays, pour une satisfaction politique, peut très bien p. ex. libérer les contribuables d'un autre pays du joug des doubles impositions sans réciprocité si les avantages politiques qu'il retire du traité par l'amélioration de ses rapports avec l'autre Etat compensent largement pour lui cette perte sur d'autres terrains» (1). De même lorsqu'il s'agissait, pour un Etat, de contracter un emprunt extérieur, celui-ci, poussé par la nécessité dans laquelle se trouvaient ses finances ,était obligé de renoncer à tout impôt. C'était lui qui, dans la plupart des cas, devait se sacrifier pour que la double imposition éventuelle n'apparaîsse pas.

Les pays qui étaient sous les «capitulations» n'avaient, dans la plupart des cas, aucun droit de prélever l'impôt, quel qu'il fût, sur des biens appartenant à des citoyens du pays au profit duquel ces capitulations existaient.

Si donc la double imposition, dans ces cas, n'apparaissait pas, ce n'est pas qu'elle ait été évitée en vertu d'une théorie juste ou non. Il n'y avait pas de théorie, il n'y avait que l'intérêt du plus fort qu'elle n'apparaisse pas.

---

(1) NIBOYET, op. cit., p. 63.

Pour la doctrine, le problème ne se pose pas de cette manière. De son point de vue, les solutions ne doivent pas être le produit des intérêts momentanés de deux pays contractants, et surtout de celui qui se trouve dans une meilleure position. La doctrine se propose de trouver des règles générales qui ont leur source dans la justice fiscale.

Nous allons d'abord voir si les anciennes théories de l'impôt ont réussi ou non à trouver de telles règles, spécialement en ce qui concerne la double imposition en matière successorale.

SECTION I.

LA DOUBLE IMPOSITION DANS LA LUMIÈRE DES ANCIENNES THÉORIES DE L'IMPOT.

La théorie de l'impôt-échange prétendait que le fondement de l'impôt se trouvait dans la protection que l'Etat accorde à ses résidents ou à leurs biens. Cette théorie avait pour conséquence de très graves injustices fiscales dans le domaine international, surtout lorsqu'il s'agissait d'un individu bénéficiant de la protection de deux Etats à la fois. Il s'ensuivait que l'individu en question devait l'impôt à juste titre à ces deux Etats et que, par conséquent, la double imposition qui en résultait se présentait comme quelque chose de très normal. On disait que, si un individu quitte son pays d'origine et vient s'installer dans un autre pays où il déploie son activité économique, tout lien n'est pas encore rompu entre lui et ce premier Etat qui le protège même au delà de ses frontières. La double imposition n'est alors que très justifiée.

C'était p. ex. l'opinion de WESTLAKE en 1897 qui se demandait:

«Est-il vraiment injuste que celui qui profite de la protection de l'Etat pour la jouissance et d'un autre pour la protection de la fortune paye les impôts de successions de ces deux Etats». Et, s'appuyant sur cet argument, il doute que les Etats arriveront à se mettre d'accord pour supprimer les doubles impositions.

Mais l'opinion de WESTLAKE était isolée même à l'époque où il l'a formulée. Si deux Etats concourent à la protection d'un même individu, il serait parfaitement juste, selon WESTLAKE, que l'individu supportât les impôts successoraux établis par les deux pays en question. Toutefois, comme il est impossible de déterminer dans quelle mesure chaque Etat protège l'individu d'une part, ses biens d'autre part, il en résultait que l'Etat qui protégeait

l'individu le taxait intégralement sur tous ses biens, et l'Etat qui ne protégeait qu'une partie des biens laissés par lui le taxait sur ceux-ci seulement. Si la nationalité du de cujus ne coïncidait ni avec son domicile, ni avec la situation des biens, une triple imposition était même possible et toujours en vertu de cette protection. La théorie de la protection donne raison à tous ces Etats. C'est justement en cela que se trouve sa faiblesse. Elle sert à expliquer n'importe quelle imposition : par l'Etat national, par celui du domicile, comme aussi par celui de la situation.

La théorie de la prestation et de la contre-prestation est une autre variante de l'impôt-échange, avec cette différence que l'impôt sert maintenant à payer, non plus la protection, mais la jouissance des services publics organisés par l'Etat. Pour remplir ses devoirs, l'Etat organise différentes sortes de services publics, dont bénéficient ses contribuables, mais ceux-ci sont astreints à contribuer aux charges que comportent ces services, chacun dans la mesure de la jouissance desdits services. Un individu bénéficie des services publics généralement là où il est domicilié. Si maintenant un citoyen du pays A est domicilié dans le pays B, il est incontestable qu'il bénéficie desdits services dans ce dernier pays, mais pas dans la même mesure qu'un citoyen de cet Etat. Mais il ne bénéficie pas moins de certains services organisés par l'Etat A, son pays d'origine. Si l'on pouvait évaluer exactement la part des services reçus par lui de ces deux Etats, ceux-ci pourraient encore se mettre d'accord pour le taxer chacun à raison de l'importance de chaque part. Mais comme c'est impossible — et c'est ce qui a contribué à la réfutation de cette théorie — chacun des deux Etats prétend quelquefois le taxer sur tous ses biens.

Certains auteurs ont compris autrement la théorie de la prestation et de la contre-prestation. Ils font une distinction entre les nationaux et les étrangers et ce n'est qu'à ces derniers qu'ils l'appliquent. Ceux-ci seulement doivent payer à raison de la jouissance des services publics (1). Les nationaux, par contre, à rai-

(1) Das Prinzip der Leistung und Gegenleistung ist bei der Besteuerung der Ausländer einzig und allein massgebend. BARTOSZEWITZ, p. 27.

son du lien politique avec l'Etat national. C'est donc faire une distinction entre les nationaux et les étrangers même lorsqu'ils se trouvent dans des conditions économiques analogues. Cette distinction s'oppose à la tendance actuelle de ne pas tenir compte du caractère politique des contribuables, mais de les mettre sur pied d'égalité s'ils se trouvent dans la même situation. Par contre, cette distinction existait autrefois, lorsque le citoyen était assez souvent favorisé par rapport à l'étranger (2). L'égalité des conditions économiques doit impliquer toujours l'égalité au point de vue fiscal — c'est ce que les experts économistes de la S. D. N. n'ont pas manqué de suggérer aux futurs contractants des conventions sur la double imposition.

Ces théories ont affermi plus ou moins la doctrine d'allégeance politique car, que l'on prenne la première ou la seconde, la taxation par l'Etat national du défunt se justifie. La protection que celui-ci accorde à ses nationaux même au-delà de ses frontières, bien qu'elle ne se manifeste que dans des circonstances exceptionnelles, est un fait incontestable. Mais cette protection est-elle vraiment telle qu'on puisse, à raison d'elle seulement, exiger l'impôt au même titre que de ceux qui sont restés dans le territoire de l'Etat? On indentifie assez souvent l'allégeance politique, en matière fiscale, à une obligation que l'individu a envers son Etat d'origine: le citoyen, où qu'il se trouve, est tenu de contribuer à la défense de son pays, à y faire son service militaire obligatoire. Il peut être appelé sous le drapeau à toute époque; ne devrait-il pas, par conséquent, contribuer également par sa fortune à toute époque? Mais le fondement de l'obligation militaire et le fondement de l'obligation fiscale n'ont pas le même caractère: la première est strictement personnelle; elle le suit partout où il va; — la seconde a un fondement plutôt économique et

(2) SELIGMAN, Essais, I, p. 176: «L'étranger dans la société primitive était un ennemi. La survivance de cette idée dans la conception que l'étranger, comme tel, est un sujet d'impôt particulièrement désirable, n'a fait qu'avec lenteur aux conceptions plus larges de l'époque moderne».

ne doit se manifester que si toutes les conditions pour sa réalisation sont réunies.

Et si elle était également personnelle autrefois, elle ne l'est, ou du moins elle ne doit pas l'être maintenant. L'obligation fiscale internationale — objective — se substitue à l'obligation fiscale personnelle — subjective.

La différence entre l'ancienne et la nouvelle théorie est que, selon l'ancienne, l'Etat qui devait prélever l'impôt ou plutôt la plus grande part de l'impôt était désigné d'avance — elle était liée à la personne du contribuable et le suivait comme son ombre — tandis qu'aujourd'hui ce n'est pas un Etat désigné d'avance, par le lien politique qui le lie au contribuable, qui doit se prévaloir du droit de l'imposer. L'Etat national doit être mis sur pied d'égalité avec les autres Etats. Il n'entre en ligne de compte pour le prélèvement de l'impôt que si l'individu a des relations économiques avec plusieurs Etats à la fois; ils doivent se partager sa capacité contributive totale selon l'importance de ses relations économiques avec chacun d'eux. C'est la théorie de l'allégeance économique, base de l'imposition internationale; c'est elle qui nous donnera la meilleure solution des conflits de lois fiscales successorales et, par conséquent, fera disparaître les doubles impositions.

SECTION II.

LA DOUBLE IMPOSITION DANS LA LUMIÈRE DE LA NOUVELLE THÉORIE D'ALLÉGEANCE ÉCONOMIQUE ET LE PARTAGE DE TAXATION QUI EN DÉCOULE.

Ce sont les intérêts économiques d'un individu ou d'un bien à l'égard d'un ou plusieurs Etats qui doivent déterminer la taxation de cet individu ou de ce bien. Le droit fiscal a donc un fondement économique. D'autre part, l'allégeance économique repose sur le principe de la capacité de paiement. «Le montant total des impôts acquittés selon la capacité de paiement du contribuable devrait être réparti entre les autorités fiscales concurrentes en proportion des intérêts économiques de ce contribuable, qui relèvent de chacune des autorités en question. La solution parfaite du point de vue fiscal serait que la faculté totale de l'individu fût imposée mais qu'elle ne le fût qu'une seule fois et que les sommes dues fussent partagées entre les diverses autorités fiscales selon les intérêts que possède l'individu dans chacune de ces circonscriptions fiscales» (1).

Selon les experts économistes de la S. D. N., l'allégeance économique a quatre éléments qui, chacun pour soi et pour un impôt déterminé, forment la base de l'imposition de la part d'un Etat. S'agit-il d'impôt successoral, il n'y a que deux de ces éléments qui entrent en ligne de compte pour le prélèvement de cet impôt. Les deux autres, et surtout celui de la production, particulièrement fort et même prépondérant en matière d'impôts sur

(1) Document F. 19, de la S. D. N.

le revenu, ne sont pas à envisager parce que l'impôt successoral ne frappe pas la richesse au moment où elle naît, mais au moment où, transformée déjà en capital, elle change de mains. Les deux éléments de l'allégeance économique, quant à l'imposition successorale, sont le domicile du de cujus et la situation des biens, le premier s'appliquant aux biens mobiliers de la succession, le second aux biens immobiliers.

Si l'élément de la situation se range à côté de celui du domicile, c'est parce que les immeubles sont tellement liés à l'Etat où ils sont situés que la taxation par cet Etat s'impose, de quelque sorte d'impôt qu'il s'agisse. Quant au domicile, on invoque que c'est le centre d'intérêts économiques d'un individu et que grâce à cette activité qu'il y exerce, il est en état de se créer une fortune plus ou moins considérable et, au besoin, de l'exporter sous forme de capitaux mobiliers qui, même une fois à l'étranger, ont leur point de départ au domicile du de cujus. Ils peuvent circuler partout mais ils sont toujours, au point de vue économique, liés au domicile de leur propriétaire, ce domicile, à la différence de ce qui se passe avec les capitaux qui ont la plus grande facilité de se transporter d'un lieu à un autre, représentant un lieu stable ou relativement assez stable.

La question se pose de savoir si le domicile est toujours le centre d'intérêts économiques des individus; en d'autres termes, l'Etat du domicile est-il toujours fondé à exiger la plus grande part de l'impôt successoral, de quelque caractère que fût ce domicile. Il faut répondre non, car il est évident que le domicile de droit, tel qu'il est considéré du point de vue du droit civil, ne signifie pas toujours centre d'intérêts économiques.

Le domicile comme base de taxation successorale a été l'objet de grosses critiques de la part des auteurs qui n'ont vu en lui que le lieu où l'on dépense la fortune. Leur argument consiste à peu près en ceci: Un individu, à la fin de sa vie, vient s'installer dans un pays, séduit par son climat, par sa beauté, etc., pour y attendre la fin de ses jours, en dépensant sa fortune gagnée ailleurs, dans la plupart des cas dans son pays d'origine. Est-il donc juste — se demandent les critiques — que l'Etat de son nouveau domi-

cile, pour lequel cet individu présente déjà de son vivant une source de prospérité et qui n'a nullement contribué à la formation de ladite fortune — prélève la plus grande part de l'impôt successoral sur les biens laissés par l'individu en question? Et, en se basant sur cet argument, ils concluent que le domicile ne peut jamais constituer une base solide de taxation successorale (2). Ils concluent par conséquent à la taxation par l'Etat d'origine ou par celui de la situation.

Mais les adversaires du domicile n'ont vu le problème que d'un côté. Les choses se passent-elles toujours ainsi qu'ils les ont décrites? Il nous paraît plus véritable que les choses se passent inversement, car on ne quitte pas son pays d'origine à la fin de ses jours, on y retourne plutôt. Ceux qui ont travaillé à l'étranger presque toute leur vie n'ont, dans la plupart des cas, qu'un but: faire des économies et venir mourir au pays natal. Question de sentimentalité, de nostalgie. Dans ce dernier cas, l'argument invoqué contre la taxation par l'Etat du domicile se tourne contre la taxation par l'Etat d'origine. D'autres auteurs, par contre, pour réconcilier ces deux principes, ont proposé une solution qui devrait satisfaire les deux Etats à la fois. En principe c'est l'Etat national du de cujus qui doit taxer sa succession et l'Etat du domicile n'intervient que si la durée du séjour dans ce dernier Etat a été assez prolongée, 5 ou 10 ans par exemple (3). Cette durée du séjour, de quelque caractère qu'elle soit, aurait été susceptible d'anéantir le droit fiscal de l'Etat d'origine au profit de celui du domicile.

---

(2) Par exemple M. NOLDE, voir Annuaire 1922.

(3) «Aus diesen Beispielen ist ersichtlich, dass, wenn die Staatsangehörigkeit des Erblassers für die Steuerpflicht der Erbschaft in der Regel als entscheidend erachtet werden kann, der letzte Wohnsitz des Erblassers doch nicht ausser Acht gelassen werden darf. Die Dauer des *letzten Wohnsitzes* muss nämlich bei der Bestimmung der Steuerpflicht in Rücksicht genommen werden und in den Fällen, wo der letzte Wohnsitz des Erblassers im Auslande z. B. 5 oder 10 Jahre ununterbrochen gedauert hat, soll die Erbschaftssteuer nicht dem Heimats- sondern dem Staate des Wohnsitzes zukommen.» BARTOSZEWITZ op. cit., p. 32. De même CLAUSS, Fin. Archiv, 1888.

Si l'on se place au point de vue de l'allégeance économique, ni la première objection contre le principe du domicile, à savoir celle qui ne voit en lui qu'un lieu de dépenses (I , ni la solution ci-dessus ne doivent être considérées comme solidement fondées (II).

Ad. I. —. On ne peut pas repousser le domicile comme base de taxation parce qu'il arrive assez souvent qu'il n'est que le lieu des dépenses. On peut dire seulement qu'un tel domicile ne doit pas constituer la base de taxation et la critique doit s'arrêter là. L'allégeance économique elle-même nous conduit à repousser une telle notion du domicile, étant donné qu'elle ne le considère que comme le centre d'intérêts économique d'un individu. C'est pourquoi il y a lieu de procéder à une étude plus approfondie du domicile pour voir dans quelles circonstances il peut constituer une base de taxation selon l'allégeance économique. Ainsi que du point de vue civil, le domicile peut présenter de grandes variations du point de vue économique. Dans quelles circonstances seulement il est conforme à l'allégeance économique, c'est ce que nous allons voir tout de suite.

Tout d'abord ,le domicile qui, par sa nature même, constitue le lieu des dépenses, peut n'être, dans certains cas, que cela. C'est le cas d'un étranger qui vient dans un pays sans y exercer aucun métier, aucune profession et qui se borne à y dépenser les revenus qu'il a gagnés ailleurs, et qui par cela rend un service à ce pays; il est pour lui une source de prospérité et l'on se demande vraiment en vertu de quel principe on peut l'imposer même sur ses biens situés au dehors (4). Du point de vue de l'allégeance économique, c'est-à-dire du point de vue théorique, il est difficile d'expliquer dans de telles circonstances la taxation par l'Etat du domicile.

---

(4) LEHR, Revue de dr. intern. 1903, p. 554. De même GRIZIOTTI: «On arrive à cette absurdité qu'un Etat prétend se faire payer un impôt parce qu'un étranger vient y dépenser sa fortune au grand bénéfice des nationaux. Rec. des Cours 1926.

Tout autre est le cas du domicile comme centre d'intérêts économiques, tel qu'il découle de la doctrine de l'allégeance économique. Nous nous trouvons en présence du domicile de ce genre lorsqu'un étranger vient s'installer dans un pays pour y gagner sa vie, en faisant concurrence aux indigènes comme négociant, comme industriel, comme ouvrier, etc.. C'est l'Etat qui rend service à cet étranger en lui permettant de déployer une activité économique sur son territoire. Et s'il faut tenir compte, pour le prélèvement de l'impôt successoral, de services de quelque sorte qu'ils soient, c'est de ces services économiques qu'il faut le faire. Car à l'égard des autres services qu'un Etat peut rendre à l'individu, ceux qui consistent à lui donner du travail, à le nourrir, se présentent comme les plus importants. Et ce n'est pas tout. A côté des services d'ordre économique, l'Etat du domicile accorde à ses domiciliés des services d'autres caractères, même ceux qui ont été invoqués en faveur de la taxation par l'Etat national; mais si ces derniers ne peuvent pas, à eux seuls, constituer une base solide de taxation, ils peuvent intervenir pour renforcer les prétentions de l'Etat du domicile.

Donc, ceux qui ne voient dans le domicile qu'un lieu de dépenses et dans les étrangers que des rentiers, n'ont pas raison lorsqu'ils contestent toute valeur au domicile. Pour nous, s'ils se présente comme centre d'intérêts économiques d'un individu, il est plus valable que tous les autres principes, proposés jusqu'à présent en tant que solution au problème des doubles impositions. Mais il va de soi que la taxation par l'Etat du domicile, telle qu'elle découle de la notion du domicile, doit être aux seuls biens meubles.

Ad: II. — La solution proposé par BARTOSZEWITZ, qui consiste à admettre le domicile comme base de taxation aux dépens de l'Etat national, mais seulement dans des circonstances déterminées, pose un problème sérieux — à savoir la durée du domicile. Tout en voulant critiquer la solution de BARTOSZEWITZ, nous sommes obligé d'admettre qu'elle comporte quelque chose qui est à sa place: étant donné que l'impôt successoral est prélevé en une seule fois et sur la richesse accumulée au cours de toute

la vie du de cujus, ne faudrait-il pas tenir compte de la durée du domicile dans un Etat pour qu'il n'arrivât pas qu'un Etat prélevât tout l'impôt successoral sur les meubles, à raison d'une très courte période, bien que p. ex. le même individu ait séjourné auparavant 10 ans ou plus dans un autre Etat. Retenons pour le moment que c'est là une grave objection qu'on a faite au domicile comme base de taxation, à savoir son instabilité.

Mais la formule de BARTOSZEWITZ ne nous paraît pas assez fondée pour plusieurs raisons. Tout d'abord elle confond les deux notions du domicile; celle du domicile comme lieu exclusif des dépenses et celle du domicile comme centre d'intérêts économiques. Elle — cette formule — implique la taxation par l'Etat du domicile dans tous les cas où l'individu a séjourné pendant une période déterminée (soit 10 ans) dans un autre Etat que celui de son origine, sans tenir compte de la différence qui existe entre ceux qui y ont travaillé ou exercé n'importe quelle autre activité économique et ceux qui y ont séjourné en tant que simples rentiers. D'autre part, et c'est son plus grand défaut, s'il arrive qu'un individu meurt, étant domicilié ailleurs que dans son état d'origine avant que la période de 10 ans se soit écoulée, la formule de BARTOSZEWITZ implique la taxation par l'Etat national du défunt, sans qu'on puisse se demander si l'individu en question, avant de se fixer dans l'Etat où il est mort, a eu auparavant un domicile ailleurs que dans l'Etat d'origine, un domicile qui ait satisfait au postulat de la durée (10 ans). Dans ce cas, il faudrait chercher parmi les Etats celui dans lequel le de cujus a eu, pendant sa vie errante, un domicile dont la durée aurait dépassé les 10 ans exigés pour lui attribuer l'impôt successoral et non pas se baser sur le fait que l'individu n'a pas vécu pendant les 10 ans exigés dans l'Etat de son dernier domicile; et c'est d'ailleurs la solution de BARTOSZEWITZ.- Selon elle, le droit d'imposition par l'Etat national n'est pas éteint du fait qu'un individu a vécu 10 ans hors de chez lui, mais du fait qu'il a vécu 10 ans au moins dans l'Etat de son dernier domicile. Il peut donc arriver qu'un individu n'a pas vécu du tout dans son Etat d'origine ou bien pendant une très courte période, mais que, du fait qu'il n'a pas vécu

dans l'Etat de son dernier domicile les 10 ans exigés, l'impôt successoral aille tout de même à son Etat d'origine.

Tout ce que nous venons de dire (ad. I et ad. II) c'est seulement en nous plaçant au point de vue purement théorique. Théoriquement, il eut fallu faire la distinction des deux sortes de domicile; pratiquement, c'eut été très difficile à réaliser. Cela eut impliqué de rechercher, dans chaque cas déterminé, de quel caractère était le domicile du de cujus. Ce serait faire retomber sur l'administration fiscale un travail vraiment compliqué. C'est pourquoi aucune convention ne se place à ce point de vue. Dans les cas d'espèces, on se réfère plutôt à des signes extérieurs qui révèlent l'existence du domicile sans se préoccuper de son caractère économique. Si tous les éléments qu'exige un législateur sont réunis pour qu'on puisse parler d'un domicile, le de cujus est imposé à raison de ce fait.

D'autre part, la durée du domicile n'entre pas en ligne de compte pour le prélèvement de l'impôt. S'il eut été juste de tenir compte de la durée du dernier domicile, pourquoi ne pas tenir compte de la durée de tous les domiciles qu'un individu a eus pendant sa vie dans plusieurs Etats, et réaliser le partage de l'impôt selon la durée dans chaque Etat? Comme nous l'avons dit, les conflits de domicile dans le temps n'existent pas quant à l'impôt successoral. Il n'y a que des conflits dans l'espace qui ont un caractère formel. Le dernier domicile du défunt prime tous ceux qu'il a pu avoir pendant sa vie.

C'est donc à cause de considérations pratiques qu'on ne tient pas toujours compte du caractère économique du domicile, d'une part, ni de la durée de celui-ci, d'autre part.

Quant au second principe de taxation successorale, qui découle de la théorie de l'allégeance économique, à savoir le principe de la situation pour ce qui est des immeubles, nous croyons avoir assez suffisamment démontré la nécessité de son adoption.

Avant de passer au chapitre suivant, il y a lieu de jeter un peu de lumière sur un problème qui se rattache étroitement à la question que nous venons de traiter. C'est le problème du double domicile ou mieux de la définition du domicile. Une fois

l'imposition établie sur le domicile du défunt, il s'agit de voir ce qu'il représente pour que toute confusion soit évitée ; en d'autres termes, il s'agit de savoir dans quelles circonstances nous nous trouvons en présence du dernier domicile d'un individu. Or, si le domicile doit être la base de l'imposition successorale dans tous les pays, il faut encore qu'il soit partout l'objet d'une même interprétation.

S'il n'y a pas d'uniformité sur la notion du domicile fiscal, les doubles impositions peuvent apparaître de nouveau, mais cette fois elles seraient la conséquence, non plus de la diversité des systèmes fiscaux, mais plutôt de l'interprétation différente du domicile. Ce serait donc une autre source de doubles impositions, et comme il était nécessaire de remédier aux inconvénients provenant de la première source de doubles impositions par l'adoption d'un principe unique de taxation, il n'est pas moins nécessaire de remédier également aux inconvénients provenant de la seconde par l'adoption d'une définition unique du domicile fiscal.

Il en résulte que nous devons, pour le moment, nous transporter dans le domaine purement juridique. Le domicile est une question prépondéremment juridique et, comme telle, a été traité dans la lumière des conflits de lois de toutes sortes ;c'est pourquoi nous ne lui donnerons ici qu'une place assez restreinte, dans la mesure où il touche les conflits de lois fiscales.

Il y a lieu de noter encore une fois que les conflits des différentes notions du domicile fiscal ne sont que des conflits dans l'espace. Du point de vue du droit fiscal successoral, il n'y a pas de conflits de domicile dans le temps, étant donné que ce n'est que le dernier domicile du défunt qui entre en ligne de compte pour le prélèvement de l'impôt successoral. Les conflits n'apparaissent que lorsqu'on se demande dans quel pays le défunt a eu son dernier domicile. Deux Etats peuvent élever cette même prétention et exiger de ce fait la taxation de la fortune mobilière du défunt, toute entière ou une part considérable de celle-ci seulement. Si ces deux Etats définissent différemment le dernier domicile du dé-

funt, il peut arriver que tous deux l'imposent à la fois, bien que leurs systèmes fiscaux soient identiques (5).

Se trouvant en présence de tels faits, les experts économistes de la S. D. N. ont déjà jugé nécessaire de suggérer une définition du dernier domicile du défunt, susceptible d'être adoptée par les Etats lors de la conclusion des traités sur la double imposition. Ils en ont donné deux, dont l'une concernant l'impôt successoral et ce n'est que cette dernière qui nous intéresse plus particulièrement:

«Sera considéré comme Etat du domicile pour les impôts sur les successions, l'Etat dans lequel le de cujus avait, au moment

(5) Que des conflits de domiciles puissent se produire, une note de la direction générale de l'Enregistrement, du 20 Juin 1882, adressée au Ministre des Finances, en est la preuve (Clunet, 1882, p. 607). Il s'agissait, en l'espèce, de la succession d'une certaine Mlle L., de nationalité française et ayant résidé, au moment de son décès, à Lausanne, mais ayant conservé son domicile légal en France. A son décès, l'héritier, son frère, résidant également en Suisse, avait acquitté les droits de mutation au fisc français puisqu'il était établi que la défunte avait conservé son domicile en France et qu'à raison de ce fait elle y devait l'impôt successoral sur toute la succession qui, d'ailleurs, ne se composait que de valeurs de bourses françaises, déposées en France au siège de la Compagnie débitrice. Peu de temps après, l'héritier a été mis en demeure par le Juge de paix de Lausanne de fournir un état détaillé de tous les biens, meubles et immeubles dépendant de la succession de la défunte et d'acquitter, sur la totalité de ces biens, l'impôt réclamé par le Canton. La prétention de l'administration cantonale se fondait sur le fait que la défunte avait été domiciliée à Lausanne, bien qu'elle n'y avait eu, du point de vue français, qu'une simple résidence, insuffisante pour être pris comme base des droits de mutation. Donc un conflit de domiciles.

Nous ne sommes pas à même de relater si l'héritier a acquitté encore une fois l'impôt successoral exigé par le Canton, mais cela paraît assez vraisemblable, étant donné que le rédacteur même de ladite note doutait de la réussite de toutes les démarches faites auprès des autorités cantonales.

Un autre conflit de domicile est signalé par MARTIN, dans Clunet 1879, p. 127.

de sa mort, élu sa résidence, avec l'intention manifeste de l'y maintenir».

La simple résidence, comme étant purement temporaire, ne doit pas constituer la base de l'imposition successorale.

La même définition se retrouve dans le projet des experts de la S. D. N. ainsi que dans celui de la Chambre de Commerce Internationale.

Ainsi la définition adoptée est celle qui est en vigueur dans plusieurs Etats et selon laquelle le domicile est un effet de l'intention du contribuable. L'intention du contribuable étant décisive quant à la détermination du domicile fiscal, il s'agit de la révéler dans chaque cas d'espèce. Si elle n'est pas expresse, elle doit être révélée par des faits extérieurs.

En parlant du dernier domicile du défunt, nous n'avons toujours eu en vue que le *domicile fiscal,* en écartant le domicile tel qu'il est précisé par le droit civil. Dans certains cas, il peut arriver que le domicile du droit civil ne coïncide pas avec le domicile fiscal. Du point de vue fiscal, c'est ce dernier qui doit l'emporter. Une dissociation se produit donc entre les deux notions du domicile. Le domicile fiscal doit être plutôt un état de fait qu'un état de droit. Une simple formalité exigée par le droit civil pour la constitution du domicile du droit privé ne doit pas faire perdre à un Etat l'impôt successoral, si tous les autres éléments pour la validité du droit d'imposition sont réunies (6). C'est ce qui se produit p. ex. en France, où il existe deux sortes de domiciles: l'un exigé pour la jouissance des droits privés, l'autre qui sert de base à l'impôt successoral. C'est la distinction bien connue du domicile de droit et du domicile de fait. Si, juridiquement, il y a quelque différence entre eux, économiquement il n'y en a

(6) Le contraire dans la convention Canton de Vaud-Angleterre du 27 Août 1872: «En ce qui concerne les droits de succession, le domicile d'un citoyen du canton de Vaud ne sera pas considéré comme fixé dans les Etats de Sa Majesté britannique, à moins qu'il n'ait rempli toutes les formalités de la loi qui régit lesdits Etats, lesquelles sont nécessaires pour qu'il puisse y fixer son domicile légal». Recueil des accords, t. I, p. 145.

pas, c'est pourquoi du point de vue fiscal un simple domicile de fait suffit pour que l'impôt successoral puisse être valablement prélevé.

Cette distinction du domicile civil et du domicil fiscal (de fait) peut avoir pour conséquence une double imposition. La loi française, tout en admettant la taxation d'étrangers à raison de simple domicile de fait, n'admet pas qu'un Français puisse avoir un tel domicile à l'étranger, c'est-à-dire sans avoir rempli toutes les conditions exigées par les lois étrangères pour l'acquisition du domicile, et, par conséquent, si un Français meurt domicilié de fait à l'étranger, toute sa sucession doit être déclarée à son domicile légal en France (7), bien que peut-être l'Etat où il ait été domicilié de fait fonde, lui aussi, l'imposition sur ce dernier domicile. Dans ce cas, la double imposition risque d'apparaître.

La jurisprudence suisse s'écarte également de la notion civile du domicile. Le cas se présente pour les mineurs qui étaient d'abord imposés au domicile de leur tuteur (domicile de droit) et après à leur domicile de fait (8). De même aux Etats-Unis, pour le prélèvement de la taxe successorale, un domicile de fait suffit. (9).

Etant donné que le droit d'imposition se base sur le domicile de fait, les formalités exigées par le droit civil pour la constitution du domicile, ainsi que l'intention du contribuable de maintenir le domicile d'une façon permanente, perdent leur importance (10).

---

(7) Tribunal Civil de Reims, 30 mars 1878. Clunet 1879, p. 397.

(8) MARX, op. cit., p. 88.

(9) Chambre de Commerce Internat. Brochure 11.

(10) «Ohne diese Frage hier eingehend zu erörtern, sagen wir, dass im internationalen Steuerrechte der Wohnsitz nicht als Rechtsverhäl nis sondern als faktisches Moment zu betrachten sei. Es wäre also ganz gleichgültig wie das Civilrecht dieses Verhältnis definiert und begreift: für das Steuerrecht ist der Wohnsitz nur ein faktischer Mittelpunkt der Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse einer Person, ob diese Person eine Absicht auf dauernde Beibehaltung ihrer Wohnung hatte (animus remanendi) oder nicht ist unerheblich BARTOSZEWITZ, op. cit., p. 88.

Ici se termine notre étude sur le domicile fiscal en tant que question juridique. Elle a eu pour but de nous montrer l'inutilité de l'unification des normes relatives à l'imposition sans l'unification simultanée de la notion du domicile. Par quels moyens les conventions internationales ont essayé de prévenir l'existence du double domicile, c'est ce que nous allons voir dans le chapitre consacré à celles-ci.

DEUXIEME PARTIE

L'œuvre accomplie par des organismes internationaux tels que la S. D. N., la Chambre de Commerce Internationale et l'Institut de droit international

CHAPITRE UNIQUE

L'Etude détaillée des projets de la S. D. N., de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international.

SECTION I.

GÉNÉRALITÉS

L'allégeance économique, telle que nous l'avons définie dans le chapitre précédent, a servi de base à l'élaboration des différents projets de convention, issus des travaux de ces trois organismes internationaux, dont la compétence ne peut être mise en doute. La tâche des comités spéciaux de ces deux organismes a été beaucoup plus vaste, à savoir la recherche des moyens en vue de supprimer les doubles impositions en général, d'une part, ainsi que celle des moyens contre l'évasion fiscale, d'autre part, laquelle, ainsi qu'il a été dit, constitue un problème assez étroitement lié à celui de la double imposition. Notre tâche par contre sera beaucoup plus limitée et consistera en l'étude et l'appréciation des projets de conventions concernant plus particulièrement les doubles impositions en matière d'impôts successoraux, projets qui

marquent une nouvelle orientation dans les rapports fiscaux des Etats, si même on peut dire qu'avant eux ces rapports ont existé. La période antérieure aux travaux mentionnés ci-dessus était marquée par l'indépendance presque complète des fiscs les uns envers les autres, et si quelques conventions existaient de part et d'autre, leurs solutions différaient de celles conclues sous les suggestions de travaux scientifiques d'après-guerre. Quelles sont les solutions adoptées dans les conventions qui se sont inspirées des suggestions des experts, nous le verrons plus tard lorsque nous aurons parlé de l'orientation de la pratique conventionnelle.

Les travaux de la S. D. N. en matière de doubles impositions peuvent se diviser en trois phases. La première est constituée par la discussion théorique du problème par les experts économiques qui, selon la pensée de ceux qui les ont convoqués, devaient préparer une base théorique qui faciliterait les travaux des experts techniques. Les travaux de ces derniers forment la seconde phase. Elle se résume en l'élaboration de plusieurs projets de convention qui, pour être plus acceptables et surtout plus près de la réalité pratique, devaient être revisés et approuvés par les experts gouvernementaux, c'est-à-dire par les délégués des différents gouvernements dont les travaux constituent la troisième et la dernière phase. Mais afin que la question de la double imposition ne tombe pas dans l'oubli, ces derniers ont créé un Comité fiscal permanent, ayant pour tâche de s'en préoccuper à l'avenir. Sa tâche sera de publier: 1) les recueils annuels des conventions sur la double imposition et sur l'assistance fiscale; 2) les memoranda sur les systèmes fiscaux internes; 3) un rapport annuel signalant les progrès réalisés.

Les travaux de la Chambre de Commerce Internationale étaient plus modestes en matière de double imposition. Il y a lieu de constater qu'à cause de l'étroite collaboration de ces deux organismes, leurs solutions ne diffèrent pas beaucoup les unes des autres, ce qui nous paraît tout à fait à sa place car, en cas contraire, la suppression des doubles impositions aurait plus d'obstacles qu'elle n'en a maintenant, étant donné que la divergence de solutions au point de vue théorique aurait certainement de mauvai-

ses répercussions au point de vue pratique.

Avant d'aborder l'étude et l'appréciation du projet de convention élaboré par les experts gouvernementaux de la S. D. N., nous estimons nécessaire d'en donner la reproduction intégrale à cette place :

Article I.

La présente convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants la double imposition en matière de droits de succession.

Sont considérés comme droits de succession au sens de cette convention :

a) (1)

b)

c)

Article II.

Les impôts sur les successions sont établis par l'Etat du domicile du de cujus, c'est-à-dire par l'Etat où le de cujus avait, au moment de sa mort, fixé sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir. Le calcul peut être fait sur l'intégralité des biens laissés par le défunt, y compris ceux situés à l'étranger, mais, le cas échéant, les déductions prévues à l'article 4 seront opérées et seule la différence sera perçue.

Article III.

Si le de cujus, qui était domicilié dans l'un des Etats contractants, laisse dans l'autre des biens appartenant aux catégories énoncées à l'article 4, celui-ci peut percevoir les impôts de succession sur lesdits biens, mais seulement en appliquant le taux afférent à leur valeur, à l'exclusion des autres éléments d'actif situés dans n'importe quel autre Etat.

---

(1) Pour l'explication de cette lacune, se référer au chapitre I de la première partie, page 43.

Article IV.

Pour remédier à la double imposition résultant de l'application simultanée des articles précédents, l'Etat du domicile du de cujus permettra que déduction soit faite du plus faible des deux montants ci-après pour les catégories ci-dessus spécifiées:

a) le droit effectivement liquidé dans l'Etat du domicile sur les éléments d'actif situés à l'étranger;
b) le montant effectif du droit payable sur ces éléments d'actif dans l'Etat où ils sont situés.

Les catégories sus-mentionnées sont les suivantes:

a) immeubles et meubles qui garnissent;
b) toutes autres catégories de biens qui pourraient être fixées d'accord entre les parties contractantes.

Article V.

Les dettes afférentes à des biens déterminés ou garanties par ceux-ci sont imputables sur ces biens. Les autres dettes seront réparties entre diverses catégories d'éléments d'actif déterminées conformément aux accords spéciaux qui interviendront entre les parties contractantes.

Article VI.

Si un différend surgit entre les Etats contractants au sujet de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente convention et si ce différend ne peut être réglé, soit directement entre les Etats, soit par la voie de tout autre moyen de règlement amical, ce différend pourra être soumis, aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la S. D. N. pourra désigner à cet effet. Cet organisme formulera un avis consultatif après avoir entendu les parties et les avoir au besoin réunies.

Les Etats contractants pourront convenir, antérieurement à l'instance, de considérer comme décisif l'avis qui sera formulé par ledit organisme. Dans le cas contraire, cet avis ne liera pas

les Etats contractants, à moins qu'il ne soit accepté par chacun d'eux et les Etats conserveront la liberté, soit après avoir recouru à la procédure arbitrale ou judiciaire de leur choix, y compris l'instance devant la Cour permanente de Justice Internationale, pour toutes matières qui sont de la compétence de la Cour aux termes de son statut.

La procédure ouverte devant l'organisme visé ci-dessus ou l'avis formulé par lui, n'entraînera en aucun cas la suspension de la mesure qui fait l'objet du litige ; il en sera de même dans le cas d'une instance devant la Cour permanente de Justice Internationale, à moins que celle-ci n'en décide autrement, aux termes de l'article 41 de son statut.

Tel est donc le projet des experts gouvernementaux. On peut dire qu'il est presque la reproduction du projet élaboré déjà en 1927 par les experts techniques, mais il en diffère sur certains points. Cette différence à l'égard du projet antérieur se caractérise plutôt par certaines lacunes qui se sont introduites dans celui que nous allons étudier, que par des solutions opposées. Il s'agit donc de savoir si ces lacunes doivent être considérées comme voulues par les experts gouvernementaux ou si elles se sont produites par suite du manque d'attention qu'on leur prêtait.

A la différence des projets antérieurs, que nous avons étudiés dans les chapitres précédents (p. ex. celui de la XVème Commission de l'Institut de droit international), celui dont nous abordons l'étude conçoit tout à fait autrement la solution du problème des doubles impositions et, comme il touche encore quelques questions se rapportant à la double imposition successorale, celles-ci feront également l'objet de notre thèse. Ce sont, par exemple, les questions de la répartition des dettes de la succession entre les Etats qui se partagent l'imposition, d'une part, et celle du «calcul», d'autre part.

SECTION II.

L'ÉTUDE DES PROJETS.

Ainsi que nous l'avons déjà vu, l'adoption d'un seul principe de taxation successorale et au profit exclusif d'un seul Etat, s'est heurtée à de très graves obstacles de la part de la doctrine, ainsi que de la part des Etats qui auraient dû participer à la conclusion d'une convention unique établie en vue de la suppression des doubles impositions successorales. Chacun des Etats s'était donné une législation fiscale qui correspondait le mieux à ses propres intérêts et à sa conception de l'équité fiscale. L'individualisme a été poussé quelquefois à outrance. Chacun de ces systèmes fiscaux a eu sa plus ou moins longue histoire et s'est si bien adapté aux besoins de la pratique, avec tous ses défauts et tous ses avantages, qu'il eût été vraiment difficile de le changer et de le remplacer par un autre, qui serait peut-être tout à fait opposé. Certains de ces systèmes ont été l'objet de sérieuses critiques. M. OUALID (1) dit p. ex. pour le système français que ce n'est que «la jalousie de l'indépendance fiscale qui empêche sa modification et son adaptation aux principes nouveaux.» On voit donc combien est forte la force de la tradition lorsqu'il s'agit de laisser évoluer quelque chose qui s'est fortement ancré dans l'organisme étatique. (Nous nous trouvons ici dans la même situation que lorqu'il s'agit de la réglementation uniforme de n'importe quelle matière de droit international privé, sur le champ duquel les discussions sur l'unification

(1) OUALID: «Les doubles impositions en France». Bulletin de l'Institut intermédiaire international, 1922.

des normes — qui implique la transformation de l'état de choses interne — n'ont pas amené à des résultats satisfaisants, bien que certaines questions aient commencé à être traitées depuis des siècles, avec la théorie des statuts. Que dire alors d'une matière aussi sensible que le droit fiscal, où une concession faite à l'étranger amène une perte considérable pour le Trésor).

Comme les principes de taxation successorales d'autrefois — et d'aujourd'hui même — oscillaient généralement entre les deux conceptions fondamentales, à savoir celle du domicile et celle de la situation, la meilleure solution était donc de les concilier, sans laisser la prépondérance ni à l'une, ni à l'autre. C'est ce que les experts de la S. D. N. et de la Chambre de Commerce Internationale ont essayé de réaliser. Mais il est à remarquer que leurs faveurs étaient plutôt pour celle du domicile que pour celle de la situation, ce que nous concluons de ce qu'ils prévoient le «calcul» de l'impôt successoral même sur les biens immobiliers situés ailleurs que dans l'Etat du domicile et au profit de ce dernier. Pour eux, l'impôt successoral reste prépondéremment personnel, bien que n'étant perçu qu'au profit d'un seul Etat.

Cette méthode de conciliation des deux principes fondamentaux de taxation s'appelle «méthode de l'attribution des richesses». C'est le nom que lui ont donné déjà les experts économistes. Cela veut dire que les Etats qui se partagent la taxation d'une succession appliquent, chacun en pleine indépendance, leurs taux d'impôts sur les parts qui leur sont attribuées. Le «calcul», paraît-il, constitue une brèche importante à ladite méthode.

Ce qui caractérise encore le présent projet, c'est qu'il n'est pas élaboré pour servir de base à une convention unique, universelle, à conclure par tous les Etats du monde civilisé ou, du moins, par une partie importante de ceux-ci. Il est plutôt le projet-type d'une convention bilatérale. Les experts gouvernementaux ont abandonné tout le désir de créer des formules universelles. C'est la méthode dite bilatérale qui a eu le plus de faveur auprès d'eux. de sorte que, bien que leur projet représente un pas en avant à l'égard des projets antérieurs, il ne constitue pas la fin de l'évolution. Etant donné les divergences qui existent à l'heure actuel-

le sur le terrain fiscal, un projet de convention universelle n'aurait aucune valeur pratique. Le passage de ce qui existe à ce qui doit exister serait énormément brusque et susceptible d'ôter aux gouvernants toute envie de le suivre. Le passage d'un état d'isolement presque complet à l'adoption de règles uniformes pour tous serait un miracle, au moins à l'heure actuelle. C'est pourquoi le présent projet tend à réunir en petits groupes les Etats, et laisse même au sein de ce petit groupe une place considérable aux négociants des futurs traités sur la double imposition, pour qu'ils résolvent eux-mêmes certaines difficultés que les experts n'ont pas osé résoudre par une réglementation uniforme. C'est ce que nous remarquons lorsqu'il s'agit de la répartition de la dette de la succession sur les éléments d'actif (art. V) imposables. Le projet se borne à suggérer l'imputation des dettes grevant des biens déterminés à ces mêmes biens. Pour ce qui est des autres dettes, les Etats contractants sont invités à conclure des accords spéciaux pour en régler la répartition. Quelle est, par contre, la solution idéale de la répartition des dettes, et quelles sont les solutions adoptées à cet effet par les conventions conclues jusqu'à présent, nous le verrons par la suite.

Il y a lieu maintenant de voir comment se présente la question principale du point de vue du projet des experts, à savoir les mesures qui ont pour but d'éviter les doubles impositions successorales .A ce sujet, la succession ne se présente plus comme une masse unique, attribuée comme telle au point de vue fiscal à un seul Etat. Le principe de la taxation exclusive par l'Etat du domicile est atténué par de larges concessions faites au profit de l'Etat de la situation.

Ce qui ressort de l'article II du présent projet, c'est que l'Etat du domicile doit prélever, en principe, l'impôt successoral sur la succession toute entière. Il doit, par conséquent, appliquer son impôt progressif à la masse totale laissée par le défunt, où que se trouvent les différentes parts de celle-ci, mais ensuite il y a lieu de procéder aux déductions des impôts payés à l'étranger sur les catégories d'actif qui y sont situées (art. IV). L'Etat du domicile ne garde donc pas tout l'impôt pour lui; une part en

doit aller à l'Etat ou aux Etats de la situation de certains biens. Dans quelle mesure l'Etat du domicile doit-il déduire l'impôt payé sur les éléments d'actif à l'étranger ; le projet ne le dit pas, il laisse aux futurs contractants la liberté de le préciser, mais malgré cette liberté il impose un certain minimum, c'est-à-dire qu'il stipule que l'impôt, payé sur les immeubles situés ailleurs que dans l'Etat du domicile, doit être nécessairement déduit de l'impôt payable à l'Etat du domicile ; en d'autres termes, il estime que les biens immeubles et les meubles qui les garnissent doivent être, en premier lieu, taxés là où ils se trouvent et non par l'Etat du domicile du de cujus. Ce dernier Etat n'a que le droit de tenir compte de leur valeur pour que les taux élevés de la progression de l'impôt successoral puissent jouer sur la succession toute entière.

Cela n'empêche pas les futurs contractants d'une convention sur la double imposition successorale d'admettre que même *les biens meubles* situés ailleurs que dans l'Etat du domicile soient imposés par l'Etat de leur situation et que l'impôt prélevé sur eux intervienne à la déduction dans l'Etat du domicile du défunt. Cela ressort clairement de l'article IV : «Pour remédier à la double imposition résultant de l'application simultanée des articles précédents, l'Eatt du domicile du de cujus permettra que déduction soit faite pour les catégories de biens ci-dessous spécifiées :

.... Les catégories sus-mentionnées sont les suivantes :

a) Immeubles et meubles qui les garnissent,

b) *Toutes autres catégories de biens qui pourraient être fixées d'accord entre les parties contractantes.*»

Ainsi, le projet ne s'oppose pas à ce que même les biens meubles soient imposés par un autre Etat que celui du domicile du défunt. Si ce dernier Etat veut en tenir compte pour l'application de son impôt, il doit déduire l'impôt payé sur eux à l'Etat de leur situation.

Il en résulte que le projet des experts gouvernementaux s'est éloigné des travaux théoriques des experts économistes de la S.

D. N., qui ont vu la meilleure solution des doubles impositions dans la taxation des immeubles par l'Etat de leur situation d'une part, et dans la taxation des biens meubles par l'Etat du domicile du de cujus. C'est d'ailleurs conforme à leur déclaration, d'après laquelle ils ont voulu élaborer un projet acceptable par un nombre plus considérable d'Etats, et le meilleur moyen à cet effet était de laisser le plus possible de liberté aux parties contractantes. Ils se sont bornés seulement à tracer le cadre dans lequel peut se manifester cette liberté des contractants. La seule chose précise qui ressorte du projet, c'est que les biens immeubles doivent être taxés là où ils sont situés et si l'Etat du domicile veut en tenir compte pour le prélèvement de son impôt, il doit nécessairement en déduire l'impôt déjà payé. Par contre, lorsqu'il s'agit de voir si les biens meubles doivent être taxés par l'Etat du domicile du de cujus ou par un autre, c'est aux parties contractantes de le décider. Si l'on décide que c'est cet autre Etat qui les taxera, l'Etat du domicile leur appliquera la disposition contenue dans l'article 4, in fine, suivant laquelle l'impôt payé à cet autre Etat doit être déduit de l'impôt payable à l'Etat du domicile.

Il n'est donc pas difficile de voir que cette réglementation de la perception de l'impôt successoral est à peu près celle qui est suggérée pour la perception de l'impôt personnel sur le revenu. Celui-ci, ainsi que l'impôt successoral, doit être prélevé par le pays du domicile du contribuable. L'impôt personnel sur le revenu a pour but de frapper encore une fois les différents revenus d'un individu, déjà taxés par les Etats où ils sont produits, mais les impôts sur ces différents revenus doivent être déduits de l'impôt personnel établi par l'Etat du domicile. Nous avons vu qu'une réglementation presque identique est prévue pour l'impôt successoral.

Cette assimilation des deux impôts a déjà été suggérée par le premier rapport des experts techniques où nous lisons:

«L'impôt personnel sur le revenu. — En principe, c'est l'Etat du domicile qui seul peut percevoir l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire l'impôt éventuellement progressif, établi sur l'ensem-

ble du revenu d'un contribuable, quelle que soit la source de ce revenu.»

Et plus loin:

«Les règles adoptées pour l'impôt général sur le revenu sont applicables mutatis mutandis aux impôts permanents sur l'ensemble de la fortune ou du capital et aux droits de succession.»

Mais si l'on compare le projet que nous étudions aux projets des experts techniques concernant d'une part les impôts cédulaires ou réels, et l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus, d'autre part — nous y voyons une différence assez importante. Les experts techniques ont donné une analyse complète de tous les revenus réels ou cédulaires et ont fixé, d'autre part, le lieu où ils doivent être taxés en tant que revenus cédulaires d'abord, et en tant qu'ensemble des revenus ensuite. Par contre, le projet des experts gouvernementaux sur la double imposition successorale a laissé à ce sujet une liberté presque complète aux futurs contractants des conventions. Il s'est borné seulement à préciser que le minimum de biens, qui sera imposé par un autre pays que celui du domicile du défunt, doit être constitué par les biens immeubles et leurs accessoires. Quant aux autres biens, plus particulièrement les biens meubles, il laisse la liberté aux parties contractantes de préciser le lieu de leur imposition, mais il ne manque pas d'ajouter que, si les parties contractantes décident qu'ils seront taxés ailleurs que dans l'Etat du domicile, ce dernier, s'il veut leur appliquer son impôt, devra déduire de celui-ci l'impôt déjà payé sur ces biens à l'Etat de leur situation.

Même pour ce qui est des biens immobiliers, c'est-à-dire ceux qui doivent être, en premier lieu, taxés dans l'Etat de leur situation, le projet est assez laconique. Il les désigne tous sous le nom d'«immeubles». Nous donnons ci-dessous une liste plus complète de biens immobiliers:

1° les terrains et les maisons,

2° les entreprises industrielles et commerciales de nature immobilière ou concernant étroitement les immeubles.

Ces dernières se divisent à leur tour en deux groupes:

a) celles qui sont attachées à la terre, comme p. ex. mines, gisements, etc.

b) celles qui ne sont pas attachées à la terre, p. ex. les entreprises commerciales.

A côté de ceux-ci, il y a une catégorie de biens meubles auxquels la taxation par l'Etat de la situation doit également être appliquée. Ce sont les biens qui sont d'une manière permanente liés aux immeubles et qui sont considérés comme leurs accessoires.

Quant à la question de savoir quel bien est considéré ou non comme bien immobilier, c'est à la législation de l'Etat de sa situation de le dire. D'après la théorie dite de qualification, c'est toujours l'Etat dans lequel se trouve le bien en question qui a le droit d'en déterminer la nature. Certaines conventions, parmi celles que nous allons étudier à la fin de notre thèse, n'ont pas manqué de prévoir expressément cette stipulation. Ce sont p. ex. les conventions Pologne-Tchécoslovaquie (du 23 Août 1925) et Autriche-Pologne (1926). Cette dernière assimile aux immeubles les usufruits immobiliers et les droits d'usage des biens immeubles, ainsi que les droits garantis par des biens immeubles ou grevant ceux-ci (2).

Il y a encore une catégorie de biens incorporels auxquels la doctrine assigne une situation réelle et qui, par conséquent, doivent être taxés par l'Etat de leur situation fictive. Par leur contenu, ils se rattachent absolument, de même que les immeubles, à un certain territoire, de sorte que leur dépendance économique à l'égard de ce pays doit nécessairement prévaloir sur toute autre. Ce sont les droits de nature particulière. les droits qui résultent de concessions conférées par l'Etat, p. ex. les brevets d'invention, les droits d'auteur. L'impôt successoral sur ces droits est dû à l'Etat où ils s'exercent.

Tel est le projet des experts de la S. D. N. Nous croyons avoir fait ressortir ses traits les plus caractéristiques en ce qui concerne les mesures prises contre les doubles impositions suc-

(2) Recueil des accords, t. I, p. 147.

cessorales. Nous avons vu, d'autre part, qu'il ne s'est pas entièrement inspiré des conclusions théoriques auxquelles ont abouti les travaux des experts économistes de la S. D. N., qui consistaient en un partage de l'impôt successoral entre l'Etat du domicile (tous les biens meubles) et les Etats de la situation (biens immeubles). Mais, ainsi que nous allons le voir, cette suggestion des experts économistes a été réalisée par le projet de la Chambre de Commerce Internationale d'une part, et par le second projet de l'Institut de droit international, qui diffère foncièrement du premier projet (1897) de ce même Institut.

Ainsi qu'il a été dit, la Chambre de Commerce Internationale s'est également préoccupée de la question des doubles impositions. Elle l'a d'ailleurs fait en étroite collaboration avec le Comité fiscal de la S. D. N., ce qui a amené des solutions identiques sur certains points. Lors de son Congrès tenu à Bruxelles du 21 au 27 Juin 1925, elle a voté plusieurs résolutions concernant les doubles impositions et parmi celles-ci une se rapportant aux impôts successoraux, que nous reproduisons ci-dessous:

a) les immeubles et les meubles qui les garnissent, dépendant d'une succession, ne doivent être frappés de droits de ce chef que par l'Etat sur le territoire duquel ils sont situés.

b) les biens mobiliers (actions, obligations, parts, titres divers, hypothèques, dépôts, etc.) ne doivent être frappés que par l'Etat du domicile du de cujus, c'est-à-dire par l'Etat où le de cujus avait, au moment de sa mort, fixé sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir. A défaut du domicile au sens de la présente convention, l'Etat dont le de cujus était ressortissant doit être considéré comme état du domicile.

c) les dettes afférentes à des biens déterminés, ou garantis par ceux-ci, sont imputables à ces biens.

Les autres dettes doivent être imputées par répartition proportionnelle aux diverses catégories d'actifs déterminées pour le prélèvement des droits.

d) Si l'Etat du domicile du de cujus n'exempte pas de l'impôt les immeubles et les meubles qui les garnissent, déjà taxés dans un autre Etat conformément aux règles qui précèdent, il accordera

tout au moins un dégrèvement des droits qu'il prélèvera sur l'ensemble de la succession, dégrèvement égal au plus faible des deux montants:

du droit liquidé dans l'Etat de la situation des immeubles;

ou du droit liquidé dans l'Etat du domicile du de cujus sur les immeubles et meubles qui les garnissent, sis à l'étranger.

Ainsi, le projet de la Chambre de Commerce Internationale tend à réaliser les conclusions théoriques auxquelles nous avons abouti dans la partie théorique de notre étude. Il sépare nettement la taxation des biens meubles et des biens immeubles et applique aux premiers le principe du domicile et aux seconds le principe de la situation. Les biens meubles, où qu'ils se trouvent au moment du décès, doivent être considérés comme situés, au point de vue fiscal, dans l'Etat du domicile du de cujus et y être également taxés; les parties contractantes ne sont pas libres, comme c'était le cas pour le projet des experts gouvernementaux, d'assigner une autre situation que celle de l'Etat du domicile. Tous les biens meubles dépendant d'une succession font une masse unique qui est comme telle attribuée à l'Etat du domicile du de cujus; il n'y a pas lieu d'en séparer certains des biens meubles et de leur appliquer la taxation par l'Etat de leur situation (ce qui pourrait arriver p. ex. pour les titres au porteur etc.). Par conséquent, même le «calcul» sur la succession toute entière n'a plus le même sens que dans le projet de la S. D. N. Maintenant, il peut porter seulement sur les biens immeubles situés ailleurs que dans l'Etat du domicile parce que les biens meubles sont, selon les termes du projet, à priori considérés comme imposables dans l'Etat du domicile du de cujus, ce qui ressort clairement de l'article (d) où il n'est question que de la déduction de l'impôt payé sur les immeubles à l'Etat de leur situation.

Il y a encore une différence entre le «calcul» tel qu'il est prévu par le projet des experts gouvernementaux, et le «calcul» tel qu'il ressort du projet de la Chambre de Commerce Internationale. Pour les experts gouvernementaux, le principe est que l'impôt successoral doit porter sur tous les biens de la succession et au profit de l'Etat du domicile, sauf les déductions prévues à

l'article 4. Par contre, le projet de la Chambre de Commerce Internationale sépare nettement la taxation des biens meubles et des biens immeubles [(b) et (a)]. C'est le principe de l'attribution des richesses dans son vrai sens. Et ce n'est que plus loin qu'il mentionne le «calcul», non comme une question de principe, mais comme une chose pouvant survenir. Ce n'est que lorsque l'Etat du domicile persiste à taxer tous les biens dépendant d'une succession, qu'il doit autoriser la déduction de l'impôt payé sur les immeubles à l'Etat de leur situation.

Par contre, il y a quelques points communs aux deux projets. Selon eux, l'Etat du domicile du défunt est le premier appelé à prélever l'impôt successoral. S'il arrive qu'une succession soit dispersée dans plusieurs Etats, cela ne porte aucun préjudice à l'Etat du domicile, qui est autorisé à tenir compte, pour l'application de son impôt, même des biens immeubles situés ailleurs que sur son territoire. Cela nous conduit à ajouter encore que les experts, tant ceux de la S. D. N. que ceux de la Chambre de Commerce Internationale, ont conçu l'impôt successoral comme un impôt personnel qui porte sur la masse toute entière de la succession, et non pas comme un droit de transmission qui porte plutôt sur les différents objets dépendant d'une succession.

Dans quelle mesure les Etats ont-ils suivi les suggestions de ces deux projets? Nous le verrons lorsque nous aurons à parler de l'orientation de la pratique conventionnelle, depuis et avant la guerre.

Pour conclure, nous estimons nécessaire de reproduire également la résolution de l'Institut de droit international, de 1922, qui d'une part diffère beaucoup de celle de 1897, et d'autre part est presque identique au projet de la Chambre de Commerce Internationale.

Projet (3).

L'Institut de droit international émet le vœu de voir les Etats conclure des conventions destinées à écarter les graves injustices

(3) Annuaire de l'Institut, 1921.

des doubles impositions, spécialement en matière de droits de mutation par décès (impôts successoraux). Ces conventions devraient obliger les Etats à introduire dans leurs législations certaines dispositions sur la délimitation de ces impôts au point de vue international, basée uniformément sur les principes suivants:

I. Sont soumis à l'impôt successoral:

1° Les immeubles dans l'Etat où ils sont situés. Les meubles qui, d'une manière permanente, sont placés dans l'immeuble pour son service, sont assimilés aux immeubles.

2° Tous les autres biens, qui constituent le capital fixe ou de circulation, servant à l'exploitation d'un immeuble ou d'un établissement industriel ou commercial, dans l'Etat où cet immeuble ou cet établissement est sis.

Sont pourtant exceptés les biens qui sont soumis à l'impôt successoral dans un autre Etat en vertu des règles établies au 3°.

3° Les hypothèques, dans l'Etat où l'immeuble hypothéqué est situé.

Les brevets d'invention, les droits d'auteur et les autres droits de valeur économique, qui autorisent l'exercice d'une certaine activité, conférés par la loi ou par des concessions spéciales dans l'Etat où ces droits sont exercés.

II. Les biens, non compris au paragr. I, sont soumis à l'impôt successoral dans l'Etat du domicile du défunt.

Ce qui manque à ce dernier projet, ce sont les dispositions concernant l'application du «calcul», ainsi que celles concernant la répartition des dettes.

SECTION III.

L'APPLICATION DU TAUX PROGRESSIF SUR LA SUCCESSION TOUTE ENTIÈRE: LE «CALCUL».

Nous avons eu maintes occasions, au cours de notre étude, de signaler l'existence de ce «calcul», dont nous abordons l'étude ici. Qu'est-ce que le «calcul»? Quelle est sa raison d'être et comment se présente-t-il à la lumière de la doctrine de l'allégeance économique? Le terme «calcul», que nous adoptons pour des raisons de simplicité, ne représente pas autre chose que l'application des taux progressifs de l'Etat du domicile du défunt sur la succession toute entière, ce qui, paraît-il, est une innovation dans le domaine fiscal international et y a été introduit par les théoriciens d'après-guerre (1).

Tout d'abord, quelle est la raison de son introduction?

Autrefois, lorsque les droits successoraux étaient assez modérés et surtout proportionnels, une telle disposition eut été inutile. Chaque pays appliquait le taux de son impôt successoral sur les biens qui se trouvaient situés sur son territoire et même s'il taxait certains biens situés ailleurs, la question du «calcul» ne se posait pas à cause de la proportionnalité de l'impôt. Et même si le taux des impôts dans l'Etat du domicile était plus élevé que dans l'Etat de la situation et si l'Etat du domicile percevait la différence, cette différence ne représentait pas le «calcul», tel que nous l'entendons ici.

(1) Mais en pratique il existe depuis longtemps dans la législation belge. Voir chapitre I de la III^e^ partie.

La question du «calcul» ne se pose qu'avec l'introduction de l'impôt progressif en matière de successions et l'abandon de la stricte territorialité de cet impôt. C'est ce qui explique que le projet de l'Institut de droit international, celui de 1897, qui voyait dans l'application du principe de la situation le meilleur moyen de résoudre la question des doubles impositions successorales, ne contient aucune trace de ce que nous appelons le «calcul».

Ce n'est donc pas grâce à la progressivité de l'impôt successoral — favorisé par un mouvement doctrinaire commencé par le grand économiste St. MILL, qui, tout en repoussant la progressivité en matière d'autres impôts, reconnaissait sa justification quant à l'impôt successoral — que l'on s'est vite aperçu que le morcellement de la succession, entre deux ou plusieurs Etats, empêchait la juste application des taux élevés de la progression fiscale et par cela favorisait les héritiers d'une telle succession, par rapport aux héritiers d'une succession dont tous les biens se trouvaient entre les frontières d'un même Etat.

Il y a lieu de faire remarquer que ce sont les mêmes raisons, ayant favorisé l'introduction de la «taxe successorale» dans le domaine interne, qui ont été invoquées en faveur de l'introduction du «calcul» dans le domaine international, avec cette différence que le morcellement dans le second cas n'est pas dû à la pluralité d'héritiers, mais à la pluralité de territoires.

Prenons un exemple pour démontrer les conséquences de l'état de choses résultant de la pluralité de territoires.

Soit deux successions de même valeur: 100.000 francs.

Tandis que les biens composant la première se trouvent tous situés dans le territoire d'un même Etat A, ceux composant la seconde sont répartis entre les Etats B, C et D dans la proportion de 20.000 frs. (B), 50.000. (C) et 30.000 frs. (D).

Admettons encore, pour que la démonstration soit plus facile, que les taux d'impôts soient les mêmes dans les quatre Etats, à savoir pour la tranche entre

1	—	10.000 frs	3 %
10.000	—	20.000 frs	4 %
20.000	—	30.000 frs	5 %

30.000 — 50.000 frs 6 %
50.000 — 70.000 frs 7 %
70.000 — 100.000 frs 8 %

Voyons maintenant ce qui arriverait dans le premier cas, c'est-à-dire dans le cas d'une succession dont toutes les parties se trouveraient situées dans l'Etat A. L'héritier — abstraction faite du degré de parenté — aurait à payer:

1 — 10.000 frs	à 3 %	300 frs.
10.000 — 20.000 frs	à 4 %	400 frs.
20.000 — 30.000 frs	à 5 %	500 frs.
30.000 — 50.000 frs	à 6 %	1.200 frs.
50.000 — 70.000 frs	à 7 %	1.400 frs.
70.000 — 100.000 frs	à 8 %	2.400 frs.
		6.200 frs.

Donc, sur 100.000 frs, l'héritier aurait à payer à l'Etat A, qui est encore présumé être celui du domicile du défunt, 6.200 frs.

Pour nous rendre compte de l'importance du «calcul» dans le domaine international, voyons maintenant ce qu'aurait à payer l'héritier qui hérite la même somme de 100.000 frs, mais provenant cette fois d'une succession partagée entre les Etats B, C, et D.

Il aurait à payer à l'Etat B sur les biens évalués à 20.000 frs et situés dans cet Etat: pour la tranche entre

1 — 10.000 frs	à 3 %	300 frs.
10.000 — 20.000 frs	à 4 %	400 frs.
		700 frs

Dans l'Etat C sur 50.000 frs:

1 — 10.000 frs	à 3 %	300 frs.
10.000 — 20.000 frs	à 4 %	400 frs.
20.000 — 30.000 frs	à 5 %	500 frs.
30.000 — 50.000 frs	à 6 %	1.200 frs.
		2.400 frs.

Dans l'Etat sur 30.000 frs:

1 — 10.000 frs	à 3 %	300 frs
10.000 — 20.000 frs	à 4 %	400 frs.
20.000 — 30.000 frs	à 5 %	500 frs.
		1.200 frs

Donc, aux trois Etats, si l'on ne tient pas compte du calcul, il aurait à payer au total:

Etat B	700 frs.
Etat C	2.400 frs.
Etat D	1.200 frs.
	4.300 frs.

Si l'on compare maintenant ce dernier chiffre à celui que devrait payer l'héritier au seul Etat A, on voit que la différence n'est pas sans importance. Dans ce cas, elle atteint la somme de 1.900 frs. et c'est pour ce montant que le second héritier est favorisé par rapport au premier. Mais la différence pourrait prendre des proportions beaucoup plus considérables; c'est ce qui se serait produit si le nombre d'Etats était plus grand d'une part, et si les taux de la progression étaient plus élevés d'autre part. De plus, l'importance même de la succession n'est pas sans influence sur la différence. Il en résulte que la différence varie dans le même sens que le nombre d'Etats devant se partager la taxation d'une succession, l'importance de la masse successorale et les taux frappant les tranches supérieures de cette même masse successorale.

Or, ce qui constitue la raison principale de l'introduction du «calcul», c'est que le morcellement de la succession entre plusieurs Etats ne permet pas aux taux élevés de la progression fiscale de jouer à leur plénitude, ce qui se passe justement lorsqu'une succession est totalisée dans un même Etat.

Ces raisons ont amené les théoriciens à chercher un remède à cet état de choses. De là est sorti le «calcul». Ainsi que nous l'avons déjà vu, il se retrouve dans le projet des experts gou-

vernementaux de la S. D. N. ainsi que dans celui de la Chambre de Commerce Internationale. Par contre, il ne se retrouve pas dans le second projet de l'Institut de droit international. Les experts gouvernementaux l'ont conçu comme il suit:

«Le calcul peut être fait sur l'intégralité des biens laissés par le défunt, y compris ceux situés à l'étranger; mais, le cas échéant, les déductions prévues à l'article 4 seront opérées et seul la différence sera perçue.»

Il y a lieu de faire remarquer que le «calcul» ne peut être appliqué qu'une seule fois et, parmi les Etats qui se partagent la taxation d'une succession, ce n'est que celui du domicile qui peut tenir compte même des biens situés à l'étranger. Les autres Etats qui auraient à frapper les différentes parties de la succession en vertu de la seule situation, n'ont que le droit de tenir compte de la valeur des biens situés sur leurs territoires, sans se préoccuper de ceux qui se trouvent en dehors d'eux. C'est une disposition qui se comprend aisément car, dans le cas contraire, la double imposition, qu'il s'agit d'éliminer, pourrait apparaître de nouveau sous une autre forme. Il en résulte que le «calcul» n'est pas prévu comme un moyen pouvant supprimer les doubles impositions, mais tout simplement comme un palliatif susceptible de remédier à l'inconvénient résultant du morcellement de la succession entre plusieurs Etats. Le second projet de l'Institut de droit international ne le prévoit pas, bien que ses règles aient pour but de supprimer les doubles impositions.

Pour mieux voir comment se présenterait le calcul en pratique, prenons pour exemple seulement deux des pays mentionnés plus haut, B et C, en admettant en même temps que le pays du domicile du défunt soit C. La succession se réduit maintenant à 70.000 frs. puisque nous faisons abstraction de l'Etat D. Sans le «calcul» — les taux d'impôts restant les mêmes que plus haut — l'héritier aurait à payer 700 frs. à l'Etat B sur les 20.000 frs. d'actif situé sur son territoire et 2.400 frs. à l'Etat C; donc 3.100 frs. au total. Mais si l'on fait intervenir le «calcul» au profit de l'Etat C, qui est présumé être celui du domicile, celui-ci appliquera son impôt sur la succession toute entière, à savoir

sur 70.000 frs, ce qui nous donne un chiffre de 3.800 pour la somme dont l'Etat C doit déduire les 700 frs. payables à l'Etat B. Or, avec la méthode du «calcul», l'Etat du domicile — C — se voit gratifié d'une somme de 700 frs. puisque, au lieu de prélever seulement 2.400 frs. comme dans le cas précédent, il en prélève 3.100 frs.

Jusqu'à présent nous n'avons envisagé qu'un exemple théorique, en supposant toujours que les taux des impôts successoraux étaient les mêmes dans tous les Etats. En pratique, cette éventualité ne se réalisera que rarement ou, ce qui est encore plus possible, jamais, de sorte que nous pouvons poser la question: Que doit déduire l'Etat du domicile: 1) l'impôt effectivement payé à l'Etat de la situation, ou 2) l'impôt qui aurait été payé si les biens, au lieu de se trouver ailleurs, étaient situés dans l'Etat du domicile ou, en d'autres termes, devrait-il déduire l'impôt de l'Etat étranger ou son propre impôt?

On a allégué, en faveur de la déduction de l'impôt national, que la déduction de l'impôt serait parfois dangereuse, surtout si celui-ci était trop élevé par rapport à l'impôt national. La somme que prélèverait, dans ce cas, le fisc de l'Etat du domicile, dépendrait et varierait selon la volonté du législateur étranger. Il suffirait que ce dernier élève le taux de son impôt pour que diminue la somme à prélever par l'Etat du domicile. Les prévisions sur le rendement de l'impôt successoral pourraient être faussées. D'autre part, la déduction de l'impôt étranger comporte des difficultés pour l'Administration fiscale, qui devrait tenir compte de tous les changements de la législation étrangère concernant le taux de l'impôt successoral applicable aux biens immeubles.

Il en résulte que, pour plus de commodité, l'impôt national doit être déduit.

Mais il peut arriver que l'impôt national soit plus élevé que l'impôt étranger. En le déduisant, le fisc a moins d'avantages que s'il avait à déduire l'impôt étranger, c'est-à-dire l'impôt de l'Etat de la situation.

C'est pourquoi, en se trouvant en présence de telles considérations, les experts gouvernementaux ont suggéré la déduction du plus faible des deux montants ci-après:

a) le droit effectivement liquidé dans l'Etat du domicile sur les éléments d'actif situés à l'étranger (l'impôt national);

b) le montant effectif du droit payable sur ces éléments d'actif dans l'Etat où ils sont situés (l'impôt étranger).

C'est donc aux futurs contractants de conventions sur la double imposition de choisir le mode de déduction le plus facilement réalisable et le plus commode.

Si l'on envisage cette question du point de vue du contribuable, la solution la plus juste serait de déduire ce qu'il a vraiment payé, c'est-à-dire l'impôt étranger, qu'il soit plus ou moins élevé que l'impôt national.

Nous avons vu jusqu'à présent ce qu'est le «calcul». Il s'agit maintenant de voir comment il se justifie en théorie; en d'autres termes, comment il se présente dans la lumière de l'allégeance économique.

Il y a lieu de constater, tout d'abord, qu'il constitue une grave dérogation à la méthode dite d'attribution des richesses. Dans son vrai sens, celle-ci implique la taxation simultanée, mais nettement séparée, de la part de deux ou plusieurs Etats sur les catégories différentes de biens, meubles d'un côté, immeubles de l'autre. Le calcul, au contraire, implique la taxation, par l'Etat du domicile, bien que partielle, sur les immeubles même situés à l'étranger.

En exposant la doctrine d'allégeance économique, nous avons eu l'occasion de dire que les biens meubles sont liés économiquement à l'Etat du domicile du défunt et que c'est par celui-ci qu'ils doivent être taxés; en ce qui concerne les biens immeubles, ils sont, par contre, liés à l'Etat de leur situation. Avec le «calcul», nous arrivons à cette conclusion que même les immeubles doivent, dans une certaine mesure, être considérés comme liés à l'Etat du domicile, ce qui, à l'heure actuelle, peut rencontrer beaucoup d'obstacles. Nous avons vu que même l'attribution de tous les biens meubles à l'Etat du domicile n'a pas encore acquis l'una-

nimité de la doctrine, bien que du point de vue de l'allégeance économique cela paraisse justifié. Et l'on se demande comment ceux qui se refusent à reconnaître le lien économique des biens meubles avec l'Etat du domicile reconnaîtront le lien même partiel des immeubles étrangers avec ce même Etat?

Avec l'application du «calcul», des cas très curieux peuvent se produire en pratique, comme nous allons le voir par un exemple.

Supposons cette fois-ci que l'Etat B soit celui du domicile du défunt, sans être en même temps son Etat d'origine; celui-ci n'y était qu'un étranger domicilié. Il y meurt en laissant à ses héritiers une fortune de 70.000 frs. consistant en biens immobiliers et partagée entre l'Etat B (20.000 frs.) et l'Etat C (50.000 frs) qui est encore supposé être celui du domicile.

Dans l'Etat B, son héritier aurait à payer 700 frs. sur les 20.000 frs. d'actif s'y trouvant (sans «calcul»):

1 — 10.000 frs. à 3 %	300 frs.
10.000 — 20.000 frs. à 4 %	400 frs.
	700 frs.

Dans l'Etat C:

1 — 10.000 frs. à 3 %	300 frs.
10.000 — 20.000 frs. à 4 %	400 frs.
20.000 — 30.000 frs. à 5 %	500 frs.
30.000 — 50.000 frs. à 6 %	1.200 frs.
	2.400 frs

Si maintenant l'Etat adopte le calcul, c'est-à-dire s'il tient compte même de la valeur des biens situés dans C, l'héritier aurait à payer:

1 — 10.000 frs.	à 3 %	300 frs.
10.000 — 20.000 frs.	à 4 %	400 frs.
20.000 — 30.000 frs.	à 5 %	500 frs.
30.000 — 50.000 frs.	à 6 %	1.200 frs.
50.000 — 70.000 frs.	à 7 %	1.400 frs.
		3.800 frs

De ces 3.800 frs., l'Etat B (du domicile) déduit l'impôt déjà payé à l'Etat C, à savoir 3.800 — 2.400 = 1.400 frs.

Donc, avec le «calcul», l'héritier aurait à payer à l'Etat du domicile (B) deux fois plus: 1.400 au lieu de 700 frs.

Comment expliquer ce supplément de 700 frs. qui représente exactement le double de ce qu'aurait à payer un ressortissant de l'Etat B ayant hérité la même somme de 20.000 frs. consistant seulement en biens immeubles situés dans ce même Etat?

Comment concilier cela avec la notion de l'égalité devant l'impôt? Et l'infraction à cette notion serait d'autant plus grave que la part de la fortune se trouvant dans l'Etat du domicile serait plus petite et celles situées au dehors plus considérables.

On pourrait tout de même objecter que, du point de vue de l'égalité intérieure, cela paraît dépourvu de bon sens, tandis que du point de vue de l'égalité internationale, qu'il s'agit de créer, cela n'est que très juste. Les projets des experts de la S. D. N. et de la Chambre de Commerce Internationale n'ont pas eu pour but seulement d'éliminer les doubles impositions en matière successorale, mais encore de substituer la notion de l'égalité internationale à l'égalité interne. Avec le mode de «calcul», nous sortons du domaine des mesures suggérées en vue de remédier à la double imposition et entrons dans le domaine plus vaste du droit international fiscal. C'est donc en vertu de l'égalité internationale que l'héritier ci-dessus mentionné aurait à payer à l'Etat B 1.400 frs. sur des biens évalués à 20.000 frs., comme s'ils représentaient une somme de 40.000 frs.

La notion de l'égalité devant l'impôt est une notion prépondéremment interne. Dans l'exemple ci-dessus où l'Etat prélève

exactement le double de ce qu'il aurait à prélever sans le «calcul», l'héritier aura toujours l'impression d'être injustement traité par son propre fisc, c'est-à-dire d'être mieux traité à l'étranger que dans le pays de son domicile.

C'est ce qui nous explique, peut-être, que l'estate duty anglaise et la «taxe successorale» française, — qui, dans la pensée de leurs créateurs, avaient pour but de frapper la succession toute entière, — ne tiennent pas compte des biens immeubles situés hors du pays. L'article 52 de la loi du 13 Juillet 1925 prescrit aux héritiers de déclarer, pour l'application de la «taxe successorale», les biens immeubles existants, bien qu'ils ne soient pas soumis à cet impôt. La loi n'exige que leur déclaration, sans prétendre les taxer.

Il ne nous reste qu'à voir si les conventions internationales, conclues jusqu'à présent, prévoient l'application du «calcul». Mais, même en ce qui les concerne, nous ne voyons pas, du moins jusqu'à présent, qu'un pas ait été fait vers la réglementation suggérée par les experts.

A ce sujet, toutes les conventions peuvent être divisées en deux groupes. Dans le premier rentrent celles qui excluent expressément le «calcul»; dans le second, celles qui ne le mentionnent pas du tout et, par cela, l'excluent tacitement.

Parmi les premières, on peut citer d'abord la convention conclue entre l'Autriche et la Hongrie du 11 Février 1922 (2), dans laquelle nous trouvons ce qui suit:

«....Si, conformément au présent traité, une succession ne doit pas être exclusivement assujettie aux droits de succession sur le territoire de l'un des deux Etats contractants, la valeur des biens passibles de droits de succession dans l'Etat en question interviendra seule dans la détermination du taux de ces droits.»

La même disposition se retrouve également dans la conven-

(2) Recueil des accords, S. D. N., t. I, p. 97.

tion conclue entre l'Allemagne et l'Autriche (3), dans l'arrêté du Ministre des Finances du Reich allemand du 19 Novembre 1923 (4) ainsi que dans l'arrêté du Sénat de la Ville libre de Dantzig, du 22 Novembre 1923.

Or, même en concluant les conventions internationales, les Etats se sont gardés d'y introduire le «calcul». Pas une seule convention conclue jusqu'à présent ne le prévoit. Nous sommes donc amenés à croire que ce sont des considérations pratiques d'une part, et la notion de la stricte territorialité de l'impôt établi sur les immeubles d'autre part, qui empêchent l'introduction du calcul. Il y a lieu de constater encore — et nous avons déjà amorcé cette question précédemment — que le «calcul» n'est pas à proprement parler un moyen suggéré en vue de supprimer les doubles impositions résultant de la superposition de deux ou plusieurs systèmes fiscaux sur une même matière imposable. Pour faire disparaître les doubles impositions, il suffit de régler la compétence fiscale successorale en attribuant une catégorie déterminée de biens à chacun des Etats contractants. C'est ce que les Etats, qui ont conclu jusqu'à présent des conventions en cette matière, n'ont pas manqué de faire. Mais ils se sont arrêtés là. Le «calcul», par contre, qui a pour but d'amener une égalité internationale, n'a pas été l'objet de leurs préoccupations. On peut même dire que, dans une certaine mesure, il est incompatible avec les conventions bilatérales. Selon les experts, il doit porter sur la succession «toute entière», tandis que les deux Etats qui concluent une convention bilatérale ne pourraient l'asseoir que sur

(3) Recueil des accords, t. I, p. 102: «Lorsque, en vertu des dispositions du présent traité, une succession est assujettie aux taxes successorales, en partie dans un Etat et en partie dans un autre, il y aura lieu de considérer, pour le calcul du taux de l'impôt, non pas la valeur de la totalité de la masse successorale, mais uniquement la valeur des biens assujettis à l'impôt dans chacun des deux Etats.»

(4) Ibid., p. 159: «Si les biens sont imposables en partie dans le Reich allemand et en partie dans la Ville libre de Dantzig, le taux de l'impôt applicable ne sera pas déterminé d'après la valeur totale de ces biens, mais uniquement d'après la valeur des biens soumis à l'impôt dans le Reich allemand.»

les biens de la succession se trouvant sur leurs territoires respectifs, ce qui les aurait amenés à un «calcul partiel» étant donné que tous les biens d'un défunt ne doivent nécessairement pas se trouver situés sur le territoire des deux Etats contractants.

L'exemple suivant nous montrera combien l'opinion est forte contre la taxation, même partielle, des biens immeubles situés à l'étranger.

Un certain nombre d'Etats ont adopté depuis longtemps, dans leurs législations internes, le calcul du taux de l'impôt, même sur les biens immeubles situés à l'étranger. C'est p. ex. le cas des législations belge et hollandaise. La décision suivante du Tribunal Fédéral Suisse nous montrera combien cette attitude à l'égard des immeubles à l'étranger paraît étrange aux autres Etats:

«Le Conseil fédéral mentionne comme étrange à ses yeux le fait que le fisc belge, invoquant une loi du 27 Décembre 1817, soumet au droit de mutation même les immeubles sis à l'étranger lorsque le défunt habitait le Royaume à l'époque de son décès. Une réclamation faite par la Suisse en faveur d'un Bernois auquel un parent de nationalité suisse, décédé en Belgique, avait légué un petit immeuble situé dans le canton de Berne, est demeurée infructueuse, bien qu'un droit de succession eût déjà été perçu au for de la situation de la chose» (5).

A propos de la Suisse, on constate que, même dans ce pays où les mesures contre les doubles impositions sont prises depuis longtemps pour ce qui est des rapports intercantonaux, et surtout où leur application est facilitée par les liens intimes qui unissent les différents cantons, le «calcul» n'est pas adopté.

Pour conclure, il y a lieu de répéter une fois de plus que la différence de traitement, au point de vue de l'impôt, des successions dont toutes les parts se trouvent situées dans un même Etat (application possible des taux progressifs) par rapport à celles dispersées dans plusieurs Etats (impossibilité d'application des tarifs élevés de la progression), reste le plus fort argument en faveur de l'application du «calcul» dans ce domaine. Par contre, nous avons déjà vu les arguments théoriques et pratiques qui s'opposent à son introduction.

(5) Affaire KELLER, Clunet 1888, p. 765.

SECTION IV.

LA QUESTION DE LA RÉPARTITION DES DETTES DE LA SUCCESSION ENTRE LES ETATS QUI SE PARTAGENT LA TAXATION.

La question de la déduction des dettes et surtout de leur répartition est également assez importante dans le domaine international et, d'autre part, elle est étroitement liée à la question du «calcul». Tenir compte, d'une part, pour l'application de l'impôt progressif, des biens situés n'importe où et ne pas tenir compte de la totalité des dettes de la même succession, d'autre part, serait non seulement favoriser énormément l'Etat du domicile du de cujus, mais encore supprimer tous les avantages, pour les contribuables, des conventions sur la double imposition. L'adoption du «calcul» signifie une extension du pouvoir fiscal de l'Etat du domicile du défunt et pour que cette extension ne soit pas aux dépens des contribuables, et des Etats autres que celui du domicile, il faut que ce dernier assume une plus grande part du passif de la succession qu'il entend taxer, de sorte qu'il y ait un certain rapport entre l'actif imposable et le passif total de la même succession. C'est de cette manière que se pose le problème de la répartition des dettes successorales. Nous allons voir par la suite comment sa solution se présente du point de vue théorique et, d'autre part, comment elle est réglée dans la pratique interne et internationale.

En ce qui concerne les dettes, le projet des experts gouvernementaux, ainsi que le projet antérieur des experts techniques (1925) contiennent les dispositions suivantes:

«Les dettes afférentes à des biens déterminés sont imputables sur ces biens. Les autres dettes réparties sur diverses catégories d'éléments d'actif déterminées le seront conformément aux accords spéciaux qui interviendront entre les parties contractantes.»

Le projet de la Chambre de Commerce Internationale contient une disposition différente:

«Les dettes afférentes à des biens déterminés ou garantis par ceux-ci sont imputables à ces biens.

«Les autres dettes doivent être imputées par répartition proportionnelle aux diverses catégories d'actifs déterminées pour le prélèvement des droits.»

Comme on le voit, le projet des experts gouvernementaux est assez laconique en ce qui concerne les dettes. Il laisse aux futurs contractants la liberté de régler cette matière comme il leur convient le mieux, sans se préoccuper de leur suggérer le mode de répartition qu'il juge le plus juste du point de vue international. A ce sujet, le projet de la Chambre de Commerce Internationale est plus précis: il suggère la répartition proportionnelle «aux diverses catégories d'actifs déterminées».

Pour voir comment se présente la meilleure solution de cette question, il faut recourir à la théorie et à la pratique de certains Etats (Suisse p. ex.) qui ont essayé de la résoudre en se plaçant au point de vue de la justice fiscale. D'autre part, il y a lieu de voir comment est réglée cette répartition par les conventions internationales sur la double imposition.

Pour démontrer les conséquences résultant de tel ou tel mode de répartition des dettes, nous emploierons le même procédé que lorsque nous avons démontré les conséquences de l'application du «calcul».

Soit p. ex. une succession dont les biens sont situés dans plusieurs Etats, A, B, et C, et dont le propriétaire était domicilié dans l'Etat A. La valeur des biens B (exploitation agricole) atteint le chiffre de 50.000 frs. La part située dans C consistant en un immeuble bâti vaut 25.000 frs. Et, enfin, dans le pays A, celui du domicile, le défunt a possédé une exploitation industrielle, dont la valeur atteint la somme de 50.000 frs. Mais, au mo-

ment du décès du de cujus, les biens situés dans A étaient hypothéqués d'une dette de 10.000 frs. La part de la succession située dans B était également grevée d'une créance hypothécaire se montant à 30.000 frs. La même chose se passait pour les biens se trouvant dans C, qui étaient eux aussi hypothéqués de 20.000 frs.

Ainsi :

	Etat A	Etat B	Etat C
valeur.....	50.000 frs.	50.000 frs.	25.000 frs
passif.....	10.000 frs.	30.000 frs.	20.000 frs
actif net....	40.000 frs.	20.000 frs.	5.000 frs

Selon le principe résultant des projets de la Chambre de Commerce Internationale et des experts de la S. D. N., les Etats B et C n'auront qu'à tenir compte de la richesse située dans leurs territoires respectifs, en déduisant de la valeur brute le passif afférant aux biens qui leur sont attribués, en vertu de quoi l'Etat B prélèvera l'impôt sur 20.000 frs., l'Etat C seulement sur 5.000 frs. d'actif net. D'autre part, l'Etat A, c'est-à-dire celui du domicile du défunt, prélèvera son impôt successoral non seulement sur les 40.000 frs. de l'actif net se trouvant sur son territoire, mais en plus tiendra compte, pour appliquer son impôt, des excédents d'actifs sur les passifs se trouvant dans les deux autres Etats, B et C. De ce fait, il sera largement favorisé par rapport à ces deux autres Etats car, d'une part, non seulement il aura à taxer un actif qui est presque le double des actifs nets imposables dans B et C, mais encore il appliquera le «calcul».

Voilà à quoi peut aboutir «l'imputation des dettes grevant les biens déterminés à ces mêmes biens».

Nous nous préoccuperons seulement ici de l'injustice qui résulte du fait que les deux Etats, A et B, tout en possédant des parts égales d'une même succession (50.000 frs. pour chacun d'eux), ne taxent pas les mêmes parts d'actifs nets. Car, en réalité, sur 50.000 frs d'actif brut se trouvant sur son territoire,

l'Etat B ne prélèvera l'impôt que sur 20.000 frs. Si les taux de l'impôt étaient les mêmes dans les deux Etats en question, l'Etat A aurait prélevé exactement le double. C'est la conséquence naturelle de la pratique selon laquelle l'Etat de la situation d'un bien immeuble dépendant d'une succession a à déduire de la valeur de ce bien la totalité des dettes qui le grèvent, sans se préoccuper de savoir dans quelle proportion se trouvent ces dettes par rapport à la masse totale de la succession.

Ici se pose donc le problème de la répartition des dettes successorales entre les Etats qui se partagent la taxation d'une succession.

L'inégalité décrite ci-dessus découle de la disposition tant des projets des experts de la S. D. N. que de la Chambre de Commerce Internationale: «les dettes hypothéquées et garanties par des biens immobiliers doivent être imputées à ces biens». La part sur laquelle un Etat doit prélever son impôt diminuera donc à mesure que la dette mentionnée ci-dessus sera plus grande, de sorte que si l'actif et le passif arrivent à se compenser, la part de l'Etat se trouvera réduite à néant, bien que peut-être l'actif total de la succession dépasse largement le passif total de la même succession. Si l'on admet maintenant que le défunt n'ait hypothéqué aucun bien dans l'Etat de son domicile et qu'il ait, par conséquent, préféré hypothéquer ceux qui se trouvent ailleurs, d'un seul geste il a réduit la part imposable par l'Etat de la situation et augmenté celle de l'Etat de son domicile.

Il peut donc arriver, avec cette manière de répartir les dettes d'une succession qui est partagée entre plusieurs Etats, qu'un seul de ceux-ci supporte la plus grande charge de l'endettement, tandis que les autres en seront exemptés plus ou moins.

Pour remédier à cet état de choses, une autre solution plus équitable s'impose. Elle se trouve dans la répartition proportionnelle des dettes. Selon cette dernière, il ne doit plus y avoir «imputation des dettes à des biens déterminés», mais répartition

à raison de l'importance de l'actif se trouvant dans chacun des Etats. Chaque Etat devrait imposer la part nette qui lui revient selon l'importance des biens situés sur son territoire et par rapport à la masse totale des biens d'une succession.

Cette question de la répartition des dettes selon l'importance de l'actif imposable attribué à chaque Etat est étroitement liée à la question du «calcul». Dès qu'on admet que la succession présente une masse unique, une universitas iuris, et dès qu'on commence à la traiter de cette façon quant à l'application du taux progressif, il n'y a pas lieu d'agir autrement lorsqu'il s'agit des dettes. Ainsi que l'a bien dit M. NOLDE, «seule l'unité de la succession permet aux taux progressifs de jouer avec leur pleine efficacité. Il en est de même en ce qui concerne la déduction du passif successoral» (1).

«Toutes les dettes en effet — et alors même qu'elles sont hypothécaires — grèvent le patrimoine tout entier et en diminuent la valeur : cette valeur est diminuée dans une proportion identique pour chaque élément du patrimoine et, par suite, tous les éléments du patrimoine ne sont soumis à la déclaration qu'en tenant compte de la réduction qu'ils subissent ainsi» (2).

De cette constatation de M. WAHL, il résulte qu'il n'y a pas lieu de faire de distinction entre les dettes hypothécaires et celles qui ne le sont pas, d'une part, et qu'il n'y a pas également lieu d'imputer une certaine dette à un bien déterminé sans tenir compte de la totalité de l'actif de la succession et de la totalité du passif de celle-ci, d'autre part. Cette solution de la question de la répartition des dettes se présente comme la meilleure et la plus juste du point de vue théorique. Si, pratiquement elle ne peut pas être réalisée à l'heure actuelle, cela ne doit pas diminuer sa valeur théorique.

Pour mieux faire ressortir la différence existant entre cette dernière solution et la solution qui est suggérée par les deux projets étudiés plus haut, nous donnons cette démonstration graphique, en prenant l'exemple déjà cité des trois Etats A, B et C.

(1) Annuaire de l'Institut, 1922.

(2) WAHL, Traité de droit fiscal, t. II, p. 659.

	A	B	C	
solution d'après les projets	50.000 frs	50.000 frs	25.000 frs	actifs brut
	actif net imposab.	act. net imp.	a.n.i.	
	10.000	20.000	20.000	passifs hypothéqué
solution théorique	50.000 frs	50.000 frs	25.000 frs	
	20.000	20.000	10.000	

La raison pour laquelle les experts ont admis la distinction entre les dettes successorales réside dans le fait qu'ils se sont placés plutôt au point de vue pratique. Ils ont dû reculer devant les obstacles qui se seraient opposés à l'adoption de la solution théorique que nous avons décrite ci-dessus. Il se sont donné pour but d'élaborer un projet de convention qui serait acceptable dans l'état actuel de la pratique législative. Tandis que les experts de la S. N. D. laissent aux parties contractantes la pleine liberté de régler la répartition des dettes, le projet de la Chambre de Commerce va un peu plus loin et suggère, mais seulement pour les «autres dettes», la répartition proportionnelle. Ils sont, par contre, tous les deux d'avis que les «dettes hypothéquées» et grevant les biens déterminés soient imputées à ces biens. En cela ils sont conformes à l'opinion courante selon laquelle les dettes hypothéquées sont très intimement liées aux biens qui leur servent de gage et doivent être déduites de ceux-ci seulement.

Pour avoir une idée plus complète de la question de la répartition des dettes, il y a lieu maintenant de voir la réglementation de celle-ci, telle qu'elle existe dans la pratique législative interne, et d'autre part, de voir dans quelle mesure les conventions sur la double imposition successorale ont suivi la suggestion des experts concernant les dettes.

Pour ce qui est des législations internes, les dettes hypothécaires sont toujours imputables aux biens qu'elles grèvent. En principe, les immeubles sont imposables là où ils se trouvent situés, et c'est également l'Etat de leur situation qui doit déduire

de leur valeur les dettes qu'ils garantissent. La territorialité de l'imposition coïncide donc avec la territorialité de la déduction des dettes. L'une ne va pas sans l'autre. De même qu'un Etat ne tient pas compte des biens immeubles situés en dehors de son territoire, de même il ne se préoccupe pas des dettes qui les grèvent.

Tel est par exemple le cas des législations française et bulgare (3) Quant à cette dernière, l'article 35 de la loi de 1905 stipule comme suit: «Ne sont déduites de l'actif successoral.... les dettes qui sont hypothéquées exclusivement sur les immeubles situés à l'étranger.» Une disposition identique se retrouve dans la législation française.

Si la non-déduction des dettes hypothécaires se comprend du fait que même les biens sur lesquels elles sont hypothéquées ne sont imposables que dans l'Etat de leur situation, la non-déduction de certaines autres dettes, dites étrangères, se comprend plus difficilement. En général toutes les dettes contractées à l'étranger, qu'elles soient ou non hypothéquées, sont à priori entachées d'une suspicion de fraude. Leur contrôle en dehors du territoire de l'Etat du domicile est très difficile et admettre leur déduction dans tous les cas peut être dangereux. Une meilleure répartition des dettes d'une part et la déduction de toutes les dettes d'une succession d'autre part, exigent un bon fonctionnement de l'assistance fiscale internationale.

Cette suspicion à l'égard des dettes étrangères amène de très fâcheux résultats pour les contribuables. Par exemple, la loi française n'admet pas à priori la déduction des dettes qui grèvent les successions d'étrangers domiciliés en France, «à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des Sociétés et des Compagnies étrangères ayant une succursale en France».

Ici se produit une séparation entre le principe applicable à la taxation et le principe applicable à la déduction des dettes. Tandis que le premier est, dans beaucoup de cas, un principe exterritorial sur la base du domicile du défunt, c'est-à-dire qu'il prétend

(3) TZONEFF, op. cit, p. 111.

taxer tous biens meubles dépendant d'une succession et parfois même, bien que partiellement, les biens immeubles situés à l'étranger, le second suit une ligne plus ou moins territoriale, c'est-à-dire qu'il ne permet que la déduction des dettes contractées dans l'Etat du domicile, en laissant non déduites les dettes contractées à l'étranger ou celles qui grèvent les biens immobiliers sis à l'étranger. L'un est donc exterritorial, l'autre territorial. Ce qui les empêche d'aller de pair, c'est cette suspicion qu'ont les législateurs envers les dettes que leurs administrations ne sont pas en état de contrôler suffisamment. Cet écart entre le principe de taxation et le principe de la déduction des dettes successorales n'est pas un phénomène nouveau. Presque toujours ce dernier a suivi, avec beaucoup de retard, le premier. Tandis que le principe de la taxation des biens, même de ceux situés à l'étranger — exception faite des immeubles étrangers — a été adopté en France déjà en 1871, le principe de la déduction des dettes, même en ce qui concerne celles contractées en France, n'a été admis qu'en 1901. Avant cette date, aucune déduction n'avait été autorisée, ce qui conduisait à des conséquences bizarres étant donné que l'impôt était prélevé sur la valeur brute et non sur la valeur nette de la succession.

Dans presque toutes les législations, il existe une liste des dettes non réductibles, ce qui constitue une grave brèche au principe de la déduction des dettes, admis en principe. Sur certains points ces listes ne diffèrent guère les unes des autres; sauf pour les frais funéraires qui sont parfois réductibles (Angleterre, Etats-Unis) ou ne le sont pas.

Cette non-déduction a d'abord pour conséquence que l'impôt est prélevé sur une valeur fictive de la succession. D'autre part, il se produit une certaine double imposition, car la même valeur peut être taxée chez le débiteur défunt ainsi que chez le créancier défunt, étant donné que le passif d'une succession peut figurer comme actif dans une autre.

Il y a lieu maintenant de voir comment la question de la répartition des dettes est réglée par les conventions internationales sur la double imposition. Y est-elle conforme à la solution théo-

rique que nous avons trouvée la plus juste? Non; les conventions internationales se sont inspirées plutôt de la disposition contenue dans le projet des experts qui implique, ainsi que nous l'avons déjà dit, la distinction entre les dettes garanties et non garanties.

Nous avons vu précédemment que le «calcul» n'existe presque pas dans la pratique internationale conventionnelle. L'Etat du domicile du défunt se désintéresse totalement de la taxation des biens immeubles situés à l'étranger, c'est-à-dire hors de son territoire. Il n'est pas étonnant qu'il se désintéresse également des dettes qui grèvent ces biens. La règle générale est que les dettes hypothécaires sont imputables à des biens qui les garantissent. C'est de ceux-ci qu'elles doivent être déduites en totalité et ce n'est que sur l'excédent d'actif sur le passif que l'Etat de la situation doit prélever son impôt successoral. Mais à la différence de ce qui se passe lorsqu'un Etat édicte en pleine liberté une telle disposition — tant à l'égard des biens immeubles situés en dehors de son territoire qu'à l'égard des dettes qui les grèvent — par laquelle il se désintéresse totalement de ces biens et de ces dettes, certaines conventions prévoient qu'au cas où la dette hypothécaire dépasserait la valeur totale d'un bien immeuble, le reste non couvert de la dette serait imputé sur les biens mobiliers («fortune capitalisée»), mais à condition que le de cujus en fût également personnellement responsable. C'est par exemple le cas de l'arrêté du Ministre des Finances du Reich du 19 Novembre 1923, art. 5 al. I:

«Les dettes qui grèvent les biens immobiliers ou les installations industrielles ou commerciales, ou qui sont garanties par eux, seront imputées sur ces biens. Un solde éventuel non couvert par eux sera imputé sur la fortune capitalisée, si le de cujus était également personnellement responsable de la dette» (4).

---

(4) Recueil des accords, t. I, p. 159. De même convention Allemagne- Autriche: «Les dettes qui grèvent la masse successorale des biens immobiliers ou qui sont garanties par lesdits biens sont mises à la charge de ces biens. Le solde éventuel, si le de cujus était personnellement responsable de la dette, est imputé sur les biens visés à l'article 2) biens meubles». Ibid., page 101.

Il en résulte donc que c'est l'Etat de la situation d'un bien immeuble dépendant d'une succession qui doit supporter la charge toute entière de la dette qui grève ce bien. Ce n'est que le solde éventuel non couvert de la dette qui sera imputé sur les biens meubles. S'il arrive donc qu'une succession soit partagée entre deux Etats A et B, de façon telle que les biens imposables dans A ne soient que des biens immeubles grevés d'une hypothèque et, d'autre part que les biens imposables dans B ne soient que des biens meubles qui ne sont grevés d'aucune charge, étant donné que le défunt n'a pas laissé de dettes chirographaires — ce sera l'Etat A qui aura à subir une réduction de sa matière imposable à concurrence de la dette hypothécaire, tandis que l'Etat B appliquera son impôt sur la totalité des biens meubles, sans aucune réduction, bien qu'une répartition de ladite dette selon l'importance de l'actif imposable dans chacun des deux Etats aurait été plus juste. L'Etat B n'aurait à subir une réduction que si la dette grevant les immeubles situés dans A excédait leur valeur.

Les conventions internationales du second groupe ne prévoient pas la réglementation de ce «solde non couvert». C'est par exemple le cas des conventions ci-après: Tchécoslovaquie-Allemagne (5), Pologne-Tchécoslovaquie (6).

Quant aux autres dettes, c'est-à-dire celles qui ne portent pas sur des objets déterminés, elles sont en principe imputables sur des biens meubles. Mais, à la différence de ce qui se passe avec les dettes portant sur des objets déterminés, une meilleure répartition est prévue quant à elles par les conventions internationales. Ici nous nous trouvons en présence de la répartition que nous avons trouvée la meilleure du point de vue théorique, à savoir la répartition proportionnelle selon l'importance de l'actif imposable dans chacun des deux Etats contractants.

Mais avant d'aborder leur étude, nous sommes amenés à examiner attentivement le lien étroit qui existe entre la réglementation internationale des dettes chirographaires de la succession et

(5) Recueil des accords, t. I, p. 97.
(6) Ibid., p. 106.

celle des legs. Le projet des experts gouvernementaux ne mentionne pas les legs. De même celui de la Chambre de Commerce Internationale les passe sous silence. Mais cela ne doit pas nous empêcher de les étudier d'autant plus qu'un nombre assez considérable de conventions internationales sur la double imposition successorale leur applique la même réglementation. Les experts économistes de la S. D. N. ont déjà suggéré l'assimilation des legs aux dettes.

Comment se pose le problème des legs?

Il faut tout *d'*abord noter qu'il y en a de deux sortes. Il y a d'abord des legs existant en nature dans le patrimoine du de cujus. Ce sont, d'après les conventions, les legs «qui portent sur des objets déterminés». En ce qui les concerne, les législations internes sont unanimes qu'ils ne doivent pas être compris dans les déclarations des héritiers ou des légataires universels, puisque leur transmission s'opère directement de la tête du testateur sur celle du légataire, et c'est ce dernier qui en est fiscalement responsable (7).

Mais toute autre était la réglementation des legs de sommes d'argent, qui n'existaient pas en nature dans le patrimoine du de cujus, c'est-à-dire des legs qui ne portaient pas sur des objets déterminés. On les a longtemps considérés comme n'étant pas déductibles de la masse successorale déclarée par l'héritier universel. Il en résultait donc que le droit de mutation devait être acquitté deux fois sur un legs de ce genre, une fois par l'héritier ou le légataire universel et une seconde fois par le bénéficiaire du legs; donc une double imposition. Pour remédier à cet inconvénient, il était nécessaire d'assimiler ces legs aux dettes successorales, c'est-à-dire d'en permettre la déduction de la masse acquise par l'héritier universel qui, en somme, n'est qu'un simple intermédiaire entre le testateur qui est cencé donner lui-même et le légataire particulier qui reçoit directement de lui. C'est pourquoi, sachant que certaines législations tiennent encore à la non-déduction des legs, les experts économistes de la S. D. N. ont

(7) Voir pour la France: Dictionnaire du Notariat, vol. 11, p. 140.

jugé nécessaire d'en recommander l'assimilation aux dettes successorales (8).

Il y a toutefois lieu de faire ressortir une différence importante entre ces legs du second groupe et les dettes proprement dites. C'est que, si les dettes doivent être déduites de la masse successorale parce qu'elles représentent le passif au sens propre du mot, et parce qu'elles diminuent l'actif imposable de leur montant — les legs doivent être déduits seulement pour ne pas être doublement taxés. Lorsque les legs sont déduits de la masse successorale échouant à l'héritier ou au légataire universel, cela ne veut pas dire qu'ils échappent totalement à l'impôt; ils n'échappent qu'à la double imposition: ils sont toujours imposables au nom de leur bénéficaire, tandis que les dettes déductibles ne paient pas du tout d'impôt successoral; en diminuant l'actif imposable, elles diminuent la quote-part qui serait prélevée si la déduction n'était pas autorisée.

Les conventions internationales contiennent également des dispositions concernant les legs, c'est-à-dire, comme nous l'avons déjà mentionné, qu'elles prévoient la même réglementation pour les legs que pour les dettes. Il s'ensuit que le legs qui porte sur un objet déterminé doit être imputé sur ce bien ainsi que c'était le cas pour les dettes hypothécaires en grevant des objets déterminés.

Pour montrer la réglementation conventionnelle des dettes chirographaires et des legs qui ne portent pas sur des objets déterminés, nous reproduisons ici l'article 4 de la convention Allemagne-Hongrie: «Les legs qui ne concernent pas un objet déter-

(8) En France, cette pratique de la non-déduction a été condamnée par un avis du Conseil d'Etat. S'inspirant de cet avis, la Cour de Cassation a admis une règle suivant laquelle les légataires particuliers d'une part, et l'héritier universel d'autre part, doivent être considérés comme investis d'une portion de biens de l'héridité, les légataires particuliers à concurrence de leurs legs et l'héritier universel pour le surplus et qu'ils doivent acquitter l'impôt sur l'émolument qui leur est respectivement échu. Cass. 30 mars 1858. Dictionnaire du Notariat, vol. 11, p. 141.

miné seront prélevés sur les biens visés à l'article II (biens mobiliers) pour autant que ceux-ci suffiront: ce prélèvement se fera, le cas échéant, au prorata de la valeur des biens de cette nature situés dans les deux Etats. Le découvert éventuel de ce legs sera prélevé sur les biens immobiliers de la succession, le cas échéant, au prorata de la valeur des biens de cette nature situés dans les deux Etats.»

De même l'article V, al. 2 de la même convention prévoit:

«Les dispositions de l'article IV seront applicables par analogie aux autres dettes et charges» (c'est-à-dire aux dettes chirographaires).

Les mêmes dispositions, concernant la répartition des dettes et des legs, se retrouvent dans les autres conventions internationales.

Ainsi, la répartition du passif, telle qu'elle est prévue pour les dettes chirographaires, ne diffère pas de la répartition considérée, du point de vue théorique, comme la meilleure. Les dettes sont réparties suivant l'importance de l'actif se trouvant dans chacun des deux Etats. A une plus grande part de l'actif imposable correspond une quote-part plus importante des dettes, c'est-à-dire du passif. L'importance du passif déductible varie selon l'importance de l'actif imposable par un Etat.

Mais les conventions internationales ne restent pas strictement liées à l'idée que les dettes portant sur des biens déterminés doivent être déduites de ces biens, ni que les dettes chirographaires doivent également être déduites seulement des autres biens de la succession. Elles permettent que les soldes éventuellement non couverts par une certaine catégorie de biens soient reportés sur l'autre catégorie de biens, ce qui peut amener, le cas échéant, la déduction d'une dette hypothécaire — à savoir le solde non couvert — de la valeur des biens mobiliers et, inversement, la

déduction du solde non couvert des dettes chirographaires de la valeur des biens immeubles (9).

Ces dispositions nous rapprochent de la répartition théorique. Il y aura encore un pas à faire pour supprimer la distinction entre les deux sortes de dettes, ayant pour conséquence d'amener, ainsi que nous l'avons vu auparavant, une inégale répartition du passif successoral entre les Etats qui se partagent la taxation de la même succession.

Cette assimilation des deux sortes de dettes successorales, qui pourrait sembler une utopie, est pourtant réalisée en Suisse, de même qu'entre la France et l'Algérie.

Au point de vue fiscal, les Cantons suisses sont presque indépendants. La preuve en est qu'à peu près chaque canton est doté d'un système fiscal indépendant des systèmes des autres cantons. La superposition des impôts de plusieurs cantons sur une même matière imposable se présentait donc comme possible. Le Tribunal Fédéral Suisse s'est donné pour tâche d'en trouver les remèdes. C'est grâce à sa jurisprudence que les doubles impositions n'existent pas dans les rapports intercantonaux. De même en matière de répartition des dettes successorales ce même tribunal a joué un rôle prépondérant. Ce qui est seulement regrettable, c'est que les mesures prises contre les doubles impositions

(9) «Les dettes qui grèvent la masse successorale des biens immobiliers (art. 1) ou qui sont garanties par lesdits biens sont mises à la charge de ces biens. Le solde éventuel, si le de cujus était personnellement responsable de la dette, est imputé sur les biens visés à l'article 2 (biens meubles).

«Les dispositions de l'*article* 3 seront applicables mutatis mutandis au traitement des autres dettes.

Article 3: Les legs (dettes qui ne concernent pas un objet déterminé) sont imputés sur les biens visés à l'article 2 (biens meubles) lorsque ceux-ci suffisent. Si ces biens ne permettent pas de procéder à la liquidation totale de ces legs, le solde sera imputé sur la masse successorale des biens mobiliers (art. 1) et le cas échéant au prorata de la valeur des éléments de même nature qui se trouvent sur le territoire de chacun des deux Etats». Convention Allemagne-Autriche. Recueil des accords, t. I, p. 101.

et en vue de la répartition des dettes ne s'appliquent qu'aux rapports intercantonaux. En principe, le Tribunal Fédéral Suisse n'intervient pas lorsqu'un canton et un Etat étranger sont en question (10).

La notion de la territorialité de l'actif et du pasif, même en ce qui concerne l'impôt sur la fortune des entreprises, est supprimée. Nous commencerons par étudier la répartition du passif en ce qui concerne cet impôt, parce que la même réglementation est appliquée aux succession. Si une entreprise possède un domicile fiscal dans plusieurs cantons, chacun de ceux-ci a le droit d'imposer une quote-part de la fortune nette de ladite entreprise correspondant à la proportion existant entre les actifs se trouvant sur le territoire du canton et la somme totale des actifs de l'entreprise et une quote-part du bénéfice net total correspondant à l'exploitation sur le territoire du canton. *L'ensemble des dettes doit être réparti proportionnellement sur l'ensemble de la fortune sans qu'il y ait lieu de rechercher s'il s'agit d'actif mobilier ou immobilier, de passif chirographaire ou garanti par gage.* Un canton ne peut pas imposer tel quel le bénéfice réalisé par une succursale sans s'inquiéter de savoir quelle partie du bénéfice total il représente (11).

La même réglementation est appliquée aux successions:

On répartit à chaque canton la totalité des dettes en proportion des actifs qui lui sont attribués. A une plus grande quote-part d'actif attribué correspond une plus grande quote-part du passif (12) et inversement, de sorte qu'il ne peut pas arriver, ainsi que c'est le cas dans les rapports entre les Etats tout à fait indépendants, qu'un Etat avec la quote-part la moins grande d'actif supporte la plus grande quote-part du passif successoral, en suite de

(10) Décision du Tribunal Fédéral Suisse: «Le fait qu'en cas particulier les valeurs mobilières constituant cette fortune ont été frappées en France, ne saurait infirmer le droit du canton de Vaud de soumettre à son tour ces valeurs au droit de mutation conformément à la loi vaudoise». Cité par GUGGENHEIM.

(11) S. D. N. Memorandum de M. BLAU, délégué suisse.

(12) GUGGENHEIM, p. 121.

quoi la part imposable pour cet Etat se trouve diminuée et quelquefois absorbée par le passif.

Une solution analogue, ainsi qu'il a déjà été dit, est adoptée dans les rapports fiscaux entre la France et l'Algérie. Ici, non seulement l'interdiction de déduire de l'actif brut les dettes ayant une origine étrangère ne s'étend pas aux dettes résultant d'actes passés aux colonies, ou hypothéquées sur des immeubles sis en Algérie, mais encore une loi du 29 Décembre 1919 décide que lorsqu'une succession comprenant à la fois des biens imposables en Algérie est grevée d'un passif, ce passif doit être déduit des biens imposables en France dans la mesure déterminée par la proportion existant entre la valeur de ces biens et celle des biens imposables en Algérie (13).

On remarque que la répartition des dettes successorales, considérée comme la plus juste du point de vue international, existe dans les rapports entre les Etats qui sont liés très intimement.

La solution, telle qu'elle existe en Suisse, n'est pas susceptible d'être étendue, malgré ses grands avantages, à des relations internationales qui ne portent pas ce caractère d'intimité, pour cette raison que les Etats ne s'accordent pas sur le contenu et la notion des dettes grevant la succession. Dans les différents Etats, il n'y a pas de concordance sur les biens devant être déduits de l'actif (14). Les conventions internationales gardent un silence absolu sur cette question, bien qu'il eut été plus prudent de préciser d'un commun accord la portée de la notion des dettes déductibles, pour éviter tout différend pouvant surgir à ce sujet, ce qui ne manquera pas de se produire si les législations des deux Etats contractants sont différentes quant à cette déduction du passif.

Il résulte de tout ce qui précède, que la question de la déduction des dettes et de leur répartition ne peut pas aujourd'hui être passée sous silence lors de la conclusion d'un traité sur la double

---

(13) LAMOUCHE, «Essai sur la territorialité de l'impôt», p. 122.
(14) Voir GUGGENHEIM, op. cit.

imposition, étant donné qu'elle est d'une importance considérable pour cette dernière. Il y a lieu de noter que c'est grâce aux travaux théoriques les plus récents que cette liaison entre les deux phénomènes mentionnés plus haut a été mise en lumière. Les anciennes conventions sur la double imposition successorale ne contenaient aucune trace des dispositions relatives aux dettes et à leur répartition, ce qui prouve que leurs contractants, ou bien n'en étaient pas conscients, ou bien ne se donnaient pas la peine de la discuter et surtout de la réglementer. Grâce au progrès accompli en cette matière, les futurs contractants sauront du moins comment se poser ladite question et, d'autre part, auront à leur disposition les moyens susceptibles de la résoudre, moyens que leur fournit également la théorie.

TROISIEME PARTIE

Orientation de la politique interne et internationale

CHAPITRE I.

Les systèmes fiscaux internes par rapport aux solutions théoriques.

Jusqu'à présent, nous avons poursuivi la recherche du meilleur principe de la taxation des biens successoraux, principe qui, non seulement serait susceptible de faire disparaître les doubles impositions en cette matière, mais qui serait encore conforme aux principes fondamentaux de la justice fiscale. C'est ce qui constitue la partie théorique du problème des doubles impositions successorales. Mais toute théorie, qui se propose de faire table rase de ce qui existait avant elle, porte un caractère d'instabilité et de précarité, qui provient de ce qu'elle doit entrer en lutte avec l'état de choses établi avant elle. Tel est justement le cas de la théorie qui se propose de fournir les meilleurs principes en vue de supprimer les doubles impositions. C'est pourquoi il y a lieu de comparer cette doctrine et les principes qui en découlent à la variété des systèmes fiscaux existant dans les différents Etats. Ce n'est que de cette manière qu'on pourra se rendre compte de sa valeur et de la possibilité de son triomphe. Sans cette comparaison, l'étude de la double imposition successorale ne serait pas complète.

L'utilité de cette étude comparée est plus qu'évidente. Ce n'est que comme cela qu'on pourra voir toute l'étendue du mal qui provient de la superposition des lois fiscales. Cette étude fera ressortir le lieu où se trouve le mal, de même que les moyens d'y remédier. Les experts gouvernementaux n'ont pas manqué d'assigner cette tache au Comité fiscal permanent créé par eux.

De même l'étude comparée fera ressortir la différence existant entre les principes nouveaux et les systèmes fiscaux anciens, et surtout dans quelle mesure un rapprochement entre eux sera possible. C'est en ceci que consiste justement la vraie difficulté.

Il ne faut pas perdre de vue que la méthode scientifique diffère beaucoup de la méthode pratique. Tandis que la science se propose de créer un système où les intérêts particuliers d'un Etat, ou d'un autre Etat, sont éliminés, la pratique, au contraire, se place au point de vue des intérêts des Etats particuliers, de sorte que tous les systèmes fiscaux actuellement en vigueur ne sont que l'expression de ces intérêts particuliers, ce qui représente le principal obstacle lorsqu'il s'agit de concilier la théorie avec la pratique. Mais ces intérêts particuliers sont-ils si opposés les uns aux autres qu'une conciliation soit exclue? A ce sujet nous avons déjà essayé d'apporter quelques éclaircissements.

Le rapprochement ou la réconciliation doivent être réalisés par la modification des systèmes existants dans la mesure où ils diffèrent des principes de taxation estimés comme meilleurs par la doctrine. Ainsi que nous allons le voir, il y a des systèmes fiscaux qui ne diffèrent pas du système type, préconisé par les organismes internationaux, et surtout par ceux de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international (second projet de 1921), étant donné qu'eux seulement sont d'accord avec la théorie de l'allégeance économique; — il y en a, d'autre part, qui lui sont tout à fait opposés. Dans ce dernier cas, les modifications, c'est-à-dire les rapprochements, seront beaucoup plus difficiles à réaliser que lorsqu'il s'agit d'une différence plus ou moins sans importance.

Il y a encore une considération qui empêche l'adaptation des systèmes fiscaux, adoptés par les différents Etats, aux principes théoriques de la taxation; c'est que la question de la double imposition et les essais faits en vue d'une unification de ceux-ci sont relativement assez récents. Abstraction faite de quelques essais rudimentaires tentés avant la guerre, on peut dire, sans exagérer, que la question des doubles impositions et de leurs remèdes est une question mise à l'ordre du jour après la grande guerre; par

conséquent, la période qui s'est écoulée depuis ce temps-là est trop courte pour influencer le changement des systèmes fiscaux de nombreux Etats, et surtout de ceux qui datent de longtemps, ainsi que c'est p. ex. le cas du système français qui, à part quelques changements, est encore celui du début du siècle dernier.

D'autre part, les conceptions sur le droit d'imposition varient d'un Etat à l'autre. La vieille théorie de la protection, ainsi que celle de la prestation et de la contre-prestation, bien que quelquefois sans valeur dans le domaine interne, ont cours encore aujourd'hui dans le domaine international.

Nous nous proposons donc d'étudier, dans ce chapitre, les systèmes fiscaux de taxation successorale, tels qu'ils existent dans les législations des différents Etats.

Pour que notre étude soit plus facile, nous les diviserons en plusieurs groupes, au lieu de les étudier l'un après l'autre. A la tête de chaque groupe, nous placerons le système fiscal qui caractérise le mieux ledit groupe. Les observations que nous allons donner sur ce système type, représentant le groupe tout entier, s'appliqueront également aux autres systèmes qui font partie du même groupe. Si nous nous trouvons en présence de quelques particularités qui caractérisent exclusivement un seul système, elles seront mentionnées à part. Elles ne s'appliqueront alors qu'à ce système isolé et non pas au groupe tout entier.

Dans la masse de systèmes fiscaux en vigueur, nous avons pu discerner trois groupes que nous appellerons: 1) systèmes mixtes, 2) systèmes purement territoriaux, 3) systèmes identiques aux projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international.

A) *Systèmes mixtes (combinaison du principe du domicile et du principe de territorialité).*

Le système type de ce premier groupe est le système français, auquel nous consacrerons plus de temps, parce qu'il se retrouve encore dans d'autres législations internes.

Sa loi fondamentale est celle du 22 Frimaire an VII. Cette loi a établi le système tel qu'il est préconisé par le projet de la Chambre Internationale, à savoir que le droit de taxation repose sur le domicile du défunt pour tous les biens meubles de la succession et le principe territorial pour les immeubles. Si donc un individu meurt, qu'il soit Français ou étranger, ayant son dernier domicile en France, la déclaration doit comprendre tous ses biens meubles où qu'ils se trouvent, et parmi les immeubles seulement ceux qui sont situés en France. Par contre, si un individu meurt domicilié à l'étranger, et ayant laissé en France des biens des deux sortes, meubles et immeubles, ces derniers seulement seront taxés en France. Les premiers y sont exempts d'impôt et sont à imposer au domicile du défunt (1). Comme on le voit, c'est également un système mixte de taxation, mais pas au sens auquel nous l'entendons lorsqu'il s'agit de caractériser le système actuellement en vigueur en France. Le principe territorial (lorsqu'il s'agit des successions de domiciliés à l'étranger) est ici limité aux biens immeubles seulement et c'est cette particularité qui fait que le système, établi par la loi de l'an VII, ressemble aux projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international.

Mais malgré la précision du texte de la loi fondamentale, l'Administration n'a pas admis le système tel qu'il ressortait de ladite loi. Elle lui en a substitué un tout différent. Au lieu d'adopter le système basé sur le domicile, sans aucun élément de territorialité, sauf pour les immeubles, elle a admis celui de la territorialité pure et simple: les droits de sucession sont dus, selon l'interprétation de l'Administration, sur tous les immeubles situés en France, ainsi que sur tous les meubles sis en France, rentes et créances payables en France, quel que soit le domicile de la personne décédée. Donc, il n'y a pas lieu à la déclaration ni au paiement des droits en raison des créances et autres biens incorporels étrangers, quoique dépendant d'une succession ouverte en France (2).

---

(1) COMPAIN, op. cit., Clunet 1909.

(2) Une circulaire des 22—26 Août 1828.

Bien que contestée, cette interprétation de l'Administration a fini par triompher. On lui a reproché de ne pas avoir interprété la loi de l'an VII, mais de l'avoir tout simplement annulée, en créant des principes différents de ceux voulus par la loi fondamentale. La première étape de l'histoire du droit d'imposition successorale en France est ainsi caractérisée par le principe unique de la territorialité pour tous les biens de la succession : ne sont imposables que les biens français ; les immeubles et les meubles corporels à raison de leur situation et les meubles incorporels à raison de leur exigibilité en France, ce qui équivaut à leur situation fictive au domicile du débiteur.

Dans son évolution ultérieure, le système fiscal français a subi des changements considérables pour prendre enfin sa forme actuelle. Peu à peu, on a commencé à faire des concessions au profit du principe du domicile. Avant, comme nous l'avons vu, le domicile du défunt ne comptait pas pour le prélèvement des droits de succession. C'est la loi du 18 Mai 1850 qui a porté la première brèche au principe de la territorialité pure. D'après cette dernière loi, certaines valeurs étrangères sont soumises à l'impôt français si le défunt, Français ou étranger, avait au moment de son décès son domicile en France. Ces biens étrangers imposables en France depuis 1850 n'étaient d'abord que des fonds publics étrangers et les actions de sociétés étrangères, émises à l'étranger. Mais l'évolution vers l'exterritorialité de l'impôt successoral ne s'est pas arrêtée là. Elle est complétée par deux lois ultérieures, l'une de 1863 (3), l'autre du 23 Août 1871, qui ont élargi le champ d'application de l'impôt français à tous les biens étrangers dépendant de la succession d'un individu domicilié lors de son décès en France. Cette dernière loi de 1871 constitue donc la fin de l'évolution du système français. Ses modifications survenues depuis 1871 n'ont rien changé à la manière dont il frappe les biens des Français à l'étranger et d'étrangers en France. Elles n'ont pas eu de répercussion dans le domaine international.

(3) Loi du 13 Mai 1863.

Au lieu d'un principe unique de territorialité, comme c'était le cas avant la loi de 1850, il y en a maintenant deux qui s'appliquent concurremment: territorial pour ce qui est des immeubles, des meubles corporels de même qu'incorporels français dépendant d'une succession ouverte à l'étranger; celui du domicile, d'autre part, pour ce qui est des biens dépendant d'une succession dont le propriétaire a eu son dernier domicile en France ou, selon les termes de la loi, «régie par la loi française» (4) ce qui, ainsi que nous allons le voir, n'est pas exact.

L'état actuel de la législation fiscale successorale française se présente donc comme suit:

Sont soumises aux droits de mutation par décès toutes les valeurs incorporelles étrangères qui existent dans la succession «régie par la loi française» ou dans celle d'un étranger domicilié de fait en France, à savoir:

1° Les fonds publics étrangers, soit qu'ils aient été souscrits à l'étranger ou en France par l'intermédiaire de la haute banque, qu'ils circulent ou non en France.

2° Les obligations ou titres d'emprunt de sociétés, villes, établissements publics, corporations et provinces des Etats étrangers, abstraction faite de leur forme ou détermination particulière.

3° Les actions ou parts d'intérêts d'une société commerciale, industrielle ou financière ayant son siège à l'étranger, bien que son actif se compose d'immeubles situés hors de France.

4° Les valeurs de bourse étrangères.

---

(4) «Sont considérées comme régies par la loi française: a) les successions des Français domiciliés en France, fussent-ils décédés à l'étranger; b) celles des étrangers ayant établi en France leur domicile avec l'autorisation du gouvernement; c) la succession mobilière d'un Français domicilié et décédé à l'étranger lorsque, au lieu de suivre la loi du domicile, elle se trouve soumise à la loi française par un traité international; d) la succession d'un étranger ayant résidé en France mais domicilié et décédé à l'étranger dès lors que le défunt s'était expressément référé dans son contrat de mariage à la loi française pour la dévolution et le partage de son hérédité». Solution du 19 Juillet 1893. BESSON, op. cit., p. 183.

5° Les créances sur un débiteur domicilié à l'étranger ou sur une société ayant son siège hors de France, sans qu'il soit besoin de faire intervenir ici l'ancienne théorie d'après laquelle les créances dépendant d'une succession ouverte en France y auraient leur assiette fictive.

6° Les sommes en dépôt chez un banquier domicilié à l'étranger.

7° Le capital d'une assurance-vie contractée avec une compagnie étrangère.

Bref, lorsqu'un individu meurt *domicilié* en France, tous les biens dépendant de la succession qu'il laisse sont imposables en France, sauf les biens meubles corporels et immeubles sis à l'étranger. Mais la loi française va encore plus loin et dit qu'il suffit qu'une succession soit régie par la loi française pour qu'elle soit taxée en France de la manière décrite ci-dessus. C'est-à-dire qu'elle s'écarte de la notion du domicile et fait intervenir même le principe de la dévolution successorale (voir note page précédente). Si donc une succession est régie par la loi française malgré que son créateur (défunt) n'ait pas été domicilié en France, elle y sera tout de même imposée du fait qu'elle y est régie. Dans la partie théorique de notre thèse, nous avons eu l'occasion de parler du principe de la dévolution successorale et surtout de la possibilité de l'adopter comme base de taxation et, à cette même occasion, nous avons conclu qu'il ne doit pas être introduit dans le droit fiscal international. Nous sommes amené, par conséquent, à reparler de lui à cette place. Il a déjà été dit qu'il est susceptible d'enlever au droit fiscal son fondement économique. Introduit dans le domaine fiscal, il peut avoir des conséquences bizarres. S'il peut arriver parfois que l'Etat du domicile du de cujus et celui de la dévolution successorale se confondent, cela ne se produit pas toujours. Dans une telle éventualité, le droit à l'impôt de l'Etat du domicile doit nécessairement prévaloir sur celui de l'Etat qui procède à la dévolution. C'est d'ailleurs plus conforme à la doctrine de l'allégeance économique.

De ce même point de vue doit être condamnée la taxation de la succession d'un Français domicilié à l'étranger, mais dont la

succession est, en vertu d'une convention internationale, régie par la loi française, ainsi que la taxation en France de la succession d'un étranger qui s'est, dans son contrat de mariage référé à la loi française pour la dévolution et le partage de la succession laissé par lui. Un accord qui avait pour but de régler la dévolution des sujets respectifs existait entre la France et la Russie. Aux termes de cet accord, la succession d'un Français domicilié et mort en Russie devait être régie par la loi française, de même que les successions des Russes domiciliés en France tombaient sous le coup de la loi russe. Et c'est en se basant sur cet accord, d'une part, et la loi de 1871, d'autre part, que la Cour de Cassation a admis dans sa solution du 1er Avril 1874 la taxation de tous les biens meubles étrangers et français dépendant de la succession d'un Français domicilié et décédé en Russie. Une telle solution n'a pas manqué de soulever de vives critiques. Celles-ci ont surtout insisté sur la distinction qui existe entre le droit fiscal et le droit civil ou, en d'autres termes, entre les lois qui règlent la dévolution et celles qui règlent l'imposition des successions. Les conventions qui ont pour but de régler les conflits de lois en matière de dévolution n'ont rien à voir avec le droit d'imposition. Ce sont là deux matières nettement séparées. Si l'état du domicile renonce à sa compétence civile, cela n'implique pas sa renonciation, par le même acte, à sa compétence fiscale et vice-versa. Si la solution de la Cour de Cassation, quant aux Français domiciliés en Russie était juste, il serait plus qu'évident que la France exempte de l'impôt successoral les sujets russes domiciliés sur son territoire et dont les successions ont, en vertu du même accord, régie par la loi russe. Mais tel n'a pas été le cas. Ici l'administration se basait sur le domicile qui, à lui seul, suffit pour constituer la base de la taxation successorale (5).

---

(5) «Notons que ces conventions, réglant uniquement une question de compétence sur le statut personnel sans empiéter sur le domaine de la loi fiscale, ne sauraient mettre obstacle à la perception, en France, du droit de mutation afférent aux valeurs mobilières tant étrangères que françaises, faisant partie de la succession d'un étranger domicilié et décédé en France». BESSON, op. cit., p. 192.

Comme on le voit, cette confusion provient de la rédaction défectueuse de la loi de 1871, qui a essayé, mais sans succès, de faire intervenir, pour le prélèvement des droits de mutation, le principe de la dévolution concuremment avec le principe du domicile.

Jusqu'à présent, nous avons parlé du premier principe de taxation adopté par le système fiscal français et nous avons donné la liste de tous les biens imposables en vertu de ce principe. Il y a lieu maintenant de voir la portée du second principe de taxation adopté également par le système fiscal français, ce qui nous a justement amené à le caractériser de «mixte». Les lois de 1850 et de 1871, tout en élargissant la liste des biens imposables, c'est-à-dire tout en s'acheminant vers le principe personnel de taxation à base de domicile, n'ont pas jugé nécessaire de modifier l'état de choses existant avant elles. Elles n'ont donc pas substitué le principe personnel à base de domicile au principe territorial établi par l'interprétation administrative de la loi du 22 Frimaire an VII; ces deux lois ont tout simplement juxtaposé le premier au second. C'est pourquoi, pour donner la liste des biens imposables en vertu du principe de la territorialité, il faut se référer aux règles générales contenues dans cette interprétation administrative, qui prescrivent que l'imposition porte sur tous les biens français, sans égard au domicile du défunt. Les biens français sont donc toujours imposables, qu'ils appartiennent à une succession ouverte en France (domicile) ou à une succession ouverte à l'étranger (domicile à l'étranger).

Qu'entend-on par biens français?

Ce sont:

a) les biens immobiliers sis en France; ainsi que leurs accessoires;
b) les biens meubles corporels sis en France;
c) les meubles incorporels ayant en France leur assiette fictive, c'est-à-dire s'ils y sont exigibles.

Ainsi, l'impôt est dû: sur le mobilier, le numéraire, les billets de banque trouvés dans l'appartement du défunt (s'il résidait, bien que temporairement, en France), les rentes sur l'Etat français, obligations et bons du Trésor français et qui ont leur assiet-

te légale à Paris, siège du Gouvernement. De même l'imposition atteint les créances sur un débiteur français, alors même que ces créances seraient garanties par une hypothèque sur des immeubles étrangers. Ainsi, une créance hypothécaire est considérée comme un bien français lorsqu'elle est due par un individu domicilié en France, les sûretés réelles ne pouvant altérer son caractère de droit incorporel. De même l'impôt est dû sur le solde d'un compte-courant dans une banque française. Il y a lieu de signaler que la créance dépendant de la succession d'un individu domicilié à l'étranger et due par un débiteur français n'échappe à l'impôt que si l'exécution du contrat doit avoir lieu à l'étranger. Alors seulement la créance due par un débiteur français n'est pas considérée comme un bien français.

Nous avons maintenant épuisé la liste des biens imposables en France en vertu des deux principes de taxation contenus dans le système français. Mais nous sommes encore loin d'avoir épuisé la question de la taxation successorale en France. Nous avons déjà signalé l'existence, auprès des deux principes fondamentaux ci-dessus, du principe de la dévolution, qui intervient parfois dans la taxation en tant que principe accessoire et parfois même lui seul suffit pour que l'imptôt successoral soit prélevé en France.

La coexistence de ce troisième principe peut donner lieu à quatre variantes de sorte qu'on peut dire, peut-être sans exagération, que le système fiscal français contient quatre principes de taxation.

1° Il y a d'abord celle du principe du domicile et de celui de la dévolution pour ce qui est des successions des Français domiciliés en France, ainsi que pour celles d'étrangers domiciliés en France avec l'autorisation du gouvernement (domicile de droit).

2° Le principe de territorialité joue seul pour ce qui est des biens français dépendant des successions des individus (Français ou étrangers) domiciliés à l'étranger.

3° Le principe de la dévolution joue seul pour ce qui est des successions de Français domiciliés à l'étranger mais qui sont, en vertu d'un accord international, régis par la loi française (Voir

la décision de la Cour de Cassation du 1er Avril 1874, p. 156, note n° 5). Il s'agit de ne pas confondre cette variante avec la première où le principe de la dévolution joue simultanément avec celui du domicile.

4° Et enfin, selon la 4ème variante, le principe du domicile joue seul, sans combinaison avec celui de la dévolution. C'est le cas des successions d'étrangers domiciliés en France, mais qui sont, en vertu d'un accord spécial, régies par la loi nationale du défunt, d'une part, et des successions d'étrangers domiciliés de fait en France (sans autorisation) qui sont, même à défaut d'un accord spécial, régies par la loi nationale du défunt (6).

Il en résulte que le système fiscal français se caractérise par une large extension du droit d'imposition, surtout du fait qu'il fait intervenir, pour le prélèvement de l'impôt successoral, le principe de la dévolution d'une part, et parce qu'il ne limite pas le principe territorial, applicable aux successions ouvertes à l'étranger (domicile à l'étranger), aux seuls biens immeubles, d'autre part. Par conséquent, il est susceptible d'amener toujours des doubles impositions lorsqu'il se trouve en conflit avec un système qui emploie, non seulement des principes différents, mais aussi des principes identiques à ceux contenus dans le système français. Il y aura toujours une double imposition, bien que restreinte, dans le cas où un individu était domicilié dans l'Etat qui frappe tous ses biens meubles, à raison de ce domicile, et dont une partie serait représentée par des biens français qui subiront encore un prélèvement en France en vertu du principe de territorialité (variante 2°).

Pour avoir une meilleure idée de l'élargissement du droit d'imposition successorale en France, il faudrait comparer

(6) LAMOUCHE, op. cit., p. 114: «La loi fiscale se sépare sur ce point de la loi et la jurisprudence civiles, qui décident que la dévolution de la succession mobilière de l'étranger établi en France sans autorisation du gouvernement (domicile de fait) est régie par la loi nationale de son pays d'origine, à moins qu'il n'ait perdu sa nationalité. Cette divergence s'explique par la différence des buts poursuivis respectivement par les lois fiscales et les lois civiles.»

le système français, tel qu'il existe avec les projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international. Ce n'est que de cette façon qu'on pourra se rendre compte des modifications qu'on y devrait faire pour qu'il devienne conforme auxdits projets. En d'autres termes, il s'agit de voir ce que la France devrait abandonner si elle voulait conclure une convention internationale en prenant pour base les projets ci-dessus mentionnés. Tout d'abord, il y aura lieu d'enlever du système français le principe accessoire de la dévolution et par cela séparer nettement la matière fiscale de la matière civile concernant également les successions. La base de l'imposition ne devrait plus être le domicile combiné avec le principe de la dévolution (variante 1°) ou ce dernier seul (variante 3°), mais le domicile seulement. D'autre part, il y aura lieu de limiter la portée du principe de territorialité, qui s'applique à tous les biens meubles incorporels français, tandis que selon les projets il doit être limité aux seuls biens immeubles. De tous les biens français dépendant de la succession d'un individu domicilié à l'étranger, la France ne devrait imposer que les immeubles sis sur son territoire. Avec toutes ces modifications, le système français ne restera pas moins mixte qu'autrefois, mais son caractère mixte n'aura plus le sens qu'il a aujourd'hui.

La modification dans ce sens du principe de la territorialité a été préconisée depuis longtemps. On a allégué qu'on pourrait, sans préjudice pour le Trésor, abandonner la taxation des créances sur des débiteurs français et dépendant de la succession d'un individu domicilié à l'étranger, mais à condition qu'on adopte, comme compensation, la taxation des biens meubles corporels situés à l'étranger et appartenant à des successions d'individus domiciliés en France, que la législation française laisse exempts d'impôts (7).

---

(7) COMPAIN, op. cit., p. 1077. Clunet 1910: «Par contre, on ne peut méconnaître que cette réglementation fasse preuve d'un libéralisme excessif en ne taxant pas les biens meubles corporels situés à l'étranger qui dépendent d'une succession régie par la loi française. Leur situation est indifférente quand il s'agit d'en régler la dévolu-

Une telle modification aurait amené un léger rapprochement vers les projets mentionnés ci-dessus. Mais la réforme serait restée incomplète parce que, selon COMPAIN, elle ne devait porter que sur les créances sur les débiteurs domiciliés en France. La réforme complète seule, par contre, serait capable de couper court à la contradiction selon laquelle les biens meubles incorporels sont considérés, au point de vue fiscal, tantôt comme situés au domicile de leur propriétaire et tantôt au domicile du débiteur.

Ce qui pourra faire obstacle à l'adoption, par le système fiscal français, des projets des experts, c'est qu'elle devra s'opérer dans la plus grande mesure sans compensation. Etant donné que le système rfançais se caractérise, comme nous l'avons déjà dit, par l'élargissement considérable du pouvoir fiscal, il y aura beaucoup à abandonner pour qu'il soit conforme aux principes, tels qu'ils ressortent des travaux théoriques, c'est-à-dire de l'allégeance économique. Comme l'a bien dit M. WAHL, le législateur français a voulu taxer «les valeurs étrangères toutes les fois qu'il était possible de le faire et s'il ne les frappe pas quand le défunt ne se rend que temporairement en France, c'est qu'en pareil cas le défunt n'a généralement en France aucun bien saisissable» (8).

Il y a lieu de faire remarquer que les critiques formulées contre le système fiscal français sont de deux sortes. Celles qui concernent les systèmes mixtes en général et ensuite celles qui s'adressent plus spécialement au système français. Les premières sont applicables intégralement au système français, celui-ci étant mixte. Par contre, les secondes ne doivent pas nécessairement s'adresser à tous les systèmes mixtes s'il ne les méritent pas. La critique commune à tous les systèmes mixtes, identiques au système français, consiste à considérer comme étrange l'ap-

---

tion; il serait naturel qu'il en fût de même pour l'application des taxes fiscales. On doit donc désirer d'autant plus vivement l'intervention du législateur que la réforme ne coûterait rien au budget.»

(8) WAHL, Revue de droit intern. privé, 1905, p. 616.

plication *simultanée* aux biens meubles incorporels des deux critères différents (opposés), celui du domicile de créancier et celui du domicile du débiteur (9). De deux choses l'une: ou bien ils sont considérés comme étant liés au domicile du créancier et, dans ce cas, la taxation ne doit pas porter sur de tels biens exigibles dans le pays et dépendant des successions ouvertes à l'étranger (où le créancier était domicilié); ou bien ils sont considérés comme liés au domicile du débiteur, auquel cas ils doivent être exempts d'impôt lorsqu'ils sont dus dans un autre pays. A part cette critique commune à tous les systèmes mixtes, le système français mérite encore celle relative au principe de la dévolution.

Ainsi qu'il a été dit, le système français n'est pas le seul parmi les systèmes mixtes. Maintes législations encore ont adopté un système, sinon identique, du moins conforme dans ses grandes lignes au système français. A la différence seulement de ce qui se passe dans ce dernier, ces législations, dans la plupart des cas, ne font pas intervenir, pour le prélèvement de l'impôt successoral, le principe de la dévolution.

C'est, par exemple, le cas de la législation anglaise dont le système, bien que n'étant pas identique au système français, se rapproche de lui dans certaines circonstances. On pourrait plutôt le caractériser de système intermédiaire entre le système mixte et celui que nous allons étudier sous B.

Selon la législation anglaise, les immeubles sont, dans tous les cas, taxés lorsqu'ils sont situés dans le Royaume. Quant aux biens meubles, ils sont taxés en totalité lorsque le défunt avait son domicile dans le Royaume; d'autre part, les biens meubles anglais, de même que les valeurs incorporelles déposées en Angleterre, dépendant de la succession d'un individu domicilié à l'étranger, sont imposables également à condition seulement qu'ils

(9) «On ne peut, en effet, sans contradiction, considérer les valeurs incorporelles comme situées tantôt au domicile du créancier, tantôt à celui du débiteur, pour arriver toujours à une solution favorable à l'intérêt du Trésor». COMPAIN, op. cit., p. 1076.

fassent partie d'un *trust anglais* (british trust) (10). Donc, une personne domiciliée en France et laissant une succession dont une partie est composée de biens anglais et de biens en dépôt dans une banque anglaise, ne sera doublement taxée sur ces derniers biens que s'ils forment un british trust. Par conséquent, le système fiscal anglais base l'imposition sur le domicile du défunt, d'une part, et sur la territorialité seulement en cas de circonstances déterminées — trust anglais. Pour remédier à la double imposition qui se produira inévitablement dans ce dernier cas, la législation anglaise stipule encore que s'il arrive que les biens qui sont assujettis dans le Royaume-Uni à raison du domicile du défunt, paient l'impôt également dans l'Etat où ils sont situés, le montant du droit payé à l'étranger doit être, *à titre du passif,* déduit pour le calcul de l'estate duty. Mais, comme nous allons le voir, ce dégrèvement n'est qu'un remède insuffisant à la double imposition.

De même, la législation fiscale espagnole (11) a, par une loi du 29 Décembre 1910, passé du régime de la territorialité exclusive au système mixte d'imposition successorale, ce qui fait que le système fiscal espagnol, non seulement est à présent identique au système français, mais a passé encore par les mêmes phases dans son évolution. Ce système est consacré par l'article 1er de ladite loi. La distinction suivante relative aux biens meubles semble résulter de cet article: lorsqu'il s'agit de la succession d'un individu domicilié en Espagne, tous les biens meubles, qu'ils soient espagnols ou étrangers, y sont assujettis; au cas où un défunt a été domicilié à l'étranger, il n'y a que les biens meubles espagnols qui soient imposables.

---

(10) British trust est une sorte de fidéicommis. Les biens formant le trust doivent être déposés dans un établissement situé en Angleterre et il faut en outre, que le trustee soit domicilié en Angleterre. Ce n'est que sous ces deux conditions qu'on peut parler d'un trust anglais. WAHL, Clunet, 1900, p. 75 et ss.

(11) TRIAS, Revue de droit int. privé, 1913, p. 80—81.

B) *Les systèmes fiscaux identiques aux projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international.*

Il n'est pas rare, comme on va le voir, que certaines législations aient adopté spontanément le système de taxation tel qu'il résulte des travaux des deux grands organismes internationaux mentionnés ci-dessus; elles ont pour ainsi dire spontanément trouvé la meilleure solution. Mais puisque nous avons déjà suffisamment parlé des caractères de ce système dont l'adoption, à l'heure actuelle tout au moins, se présente comme la meilleure solution contre les doubles impositions successorales, nous nous bornerons seulement ici à énumérer les législations qui l'ont adopté. Nous avons eu l'occasion de dire que c'est, là aussi, un système mixte de taxation, à la seule différence de ce qui se passe en France p. ex. que le principe de la territorialité, applicable aux biens dépendant des successions d'individus ayant eu leur domicile à l'étranger, se limite aux seuls biens immeubles. La contradiction, qui consiste à taxer les biens incorporels tantôt à raison du domicile du créancier, tantôt à raison de celui du débiteur, n'existe pas ici. Il n'y a que le premier point qui s'applique dans tous les cas.

Un système analogue a été adopté par plusieurs des Etats fédérés de l'ancien empire allemand: Prusse depuis 1891 (avant cette époque elle basait l'impôt successoral sur la nationalité du défunt), Würtemberg, Oldenbourg, Saxe-Oldenbourg ,etc. (12).

De même dans la législation belge, on retrouve deux sortes d'impôts successoraux: 1) un droit de succession établi sur la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant, c'est-à-dire de celui qui était domicilié dans le Royaume, sauf la déduction de l'impôt payé à l'étranger à raison des immeubles qui y sont situés. La Belgique applique donc le «calcul» sur tous les biens de la succession; 2) un droit de mutation par dé-

(12) SCHANZ, Finanz Archiv, 1882, p. 57.

cès, établi sur la valeur des biens immeubles situés dans le Royaume et recueilli lors du décès de quelqu'un qui n'y était pas domicilié.

Dans la législation danoise (13), il existe un système semblable. L'impôt frappe la totalité de l'héridité sans tenir compte de la situation des biens, lorsque le défunt était domicilié dans le pays, sauf cependant la réduction facultative par le Ministre des finances des droits afférents aux immeubles sis à l'étranger; par contre, lorsque le de cujus était domicilié à l'étranger, le droit de succession atteint seulement les biens immobiliers sis au Danemark. Ce qu'il y a lieu de signaler comme étrange dans le système danois, c'est que, tout en adoptant le «calcul» sur tous les biens de la succession sans égard à leur situation, il n'admet pas la déduction obligatoire de l'impôt payé sur des immeubles situés à l'étranger, mais laisse la liberté au Ministre des finances d'en disposer à son gré, ce qui pourrait avoir pour conséquence une double imposition complète sur lesdits biens s'il n'autorise pas cette déduction.

Un système identique de taxation successorale se retrouve dans la législation hollandaise.

C) *Les systèmes purement territoriaux.*

Il a été question, dans les deux sections précédentes, de systèmes fiscaux plus ou moins mixtes, c'est-à-dire combinés de deux ou plusieurs principes de taxation. Il y a lieu maintenant de voir le troisième groupe de législations qui n'adoptent qu'un seul principe de taxation, à savoir celui de la territorialité.

D'après ce dernier, ne sont imposables que les biens sur les territoires d'un Etat, qu'il s'agisse d'un ressortissant domicilié dans sa partie ou non, ou qu'il s'agisse d'un étranger domicilié dans cet Etat ou ailleurs. Donc, ni la nationalité, ni le domicile du de cujus ne sont décisifs pour le prélèvement de l'im-

(13) LERIDON, op. cit., p. 54.

pôt; il n'y a que la situation des biens qui compte, aussi bien quant aux meubles que quant aux immeubles. Le droit fiscal ne sort pas du cadre de l'Etat. C'est, en somme, le principe qui a été proposé en 1897 par l'Institut de droit international en vue de résoudre les conflits de lois fiscales. Il a cet avantage de ne pas empiéter sur les domaines des autres Etats, de sorte que, du point de vue de l'Etat qui l'adopte, il se présente comme assez modéré, car s'il se trouve en conflit avec un principe différent (celui du domicile p. ex.), ce n'est pas lui qui provoque la double imposition, mais cet autre qui, à cause de son caractère exterritorial, taxe une seconde fois des biens qui ont été déjà taxés en vertu du principe territorial. Nous reviendrons plus tard sur les conflits de ce dernier avec les principes des deux premiers groupes.

Parmi les législations qui ont adopté ce système de taxation, se trouve d'abord la législation italienne (14).

La matière fiscale successorale est réglée par la loi du 30 Mai 1897 et par une loi du 23 Avril 1911. Selon ces deux lois, sont imposables tous les biens que les défunts, — citoyens ou étrangers, domiciliés dans le Royaume ou non, — y possédaient. Mais après avoir proclamé ce principe exclusivement territorial, la loi n'a pas manqué de préciser quels biens seront considérés comme se trouvant situés dans le Royaume. C'était surtout indispensable quant aux créances et aux autres biens meubles incorporels qui, n'ayant pas, par leur nature même, une assiette réelle, peuvent être différemment traités au point de vue de la situation.

La législation italienne prescrit comme suit:

«Les créances, qu'elles appartiennent à des nationaux ou à des étrangers, sont considérées comme existant dans le Royaume lorsqu'elles y sont exigibles ou qu'elles sont garanties par des biens (situés dans le Royaume) ou lorsqu'elles sont afférentes à des contrats sur des biens immeubles situs dans l'Etat ou dépen-

(14) FASOLIS, Bulletin de l'Institut intermédiaire international, 1921; DALL'OGLIO, Revue écon. internat., 1923.

dant de contrats stipulés entre nationaux en Italie. Les titres émis par le Gouvernement italien ou par les sociétés ayant leur siège dans le Royaume y sont également imposables.»

Mais le législateur italien, tout en proclamant le principe de la stricte territorialité de l'impôt successoral, a voulu donner une certaine place au principe personnel à base de domicile dont l'application est assez restreinte. Il stipule, par exemple, que dans la déclaration des biens transmis par suite du décès, doivent être compris également, si le défunt avait son domicile en Italie, les titres de rente émis par les gouvernements étrangers, les actions et les obligations de sociétés étrangères, ainsi que les titres émis par les institutions ayant leur siège à l'étranger. Mais, craignant qu'une double imposition puisse avoir lieu à cause de cette stipulation, le législateur italien prescrit également que ces valeurs seront imposables seulement au cas où elles ne le seraient pas dans un autre Etat, à savoir dans l'Etat dans lequel elles sont émises. Donc, si l'héritier prouve avoir déjà payé l'impôt sur ces biens, l'actif déjà taxé par un autre Etat sera déduit de l'actif imposable en Italie. Ce n'est pas l'impôt payé à l'étranger qui sera déduit de l'impôt payable en Italie, mais la valeur de ces titres qui sera déduite de la valeur de la masse imposable, ce qui conduit à conclure que ces titres, s'ils ont déjà payé l'impôt à l'étranger, seront considérés comme inexistants pour ce qui est de l'impôt italien. Cette stipulation nous révèle la bonne volonté du législateur italien, de ne pas faire subir de doubles impositions à ceux qui sont domiciliés dans le Royaume. Si ces valeurs appartenaient à un Etat ayant adopté le système mixte (France p. ex.) elles y seraient toujours taxées et, de ce fait, exemptées en Italie. Mais si elles appartenaient à un Etat au système identique à celui qui se retrouve dans les législations belge, danoise ou hollandaise, elles y seraient exemptées mais, par contre, imposées en Italie. Donc, dans les deux cas, il n'y aura pas de doubles impositions et cela grâce à cette stipulation prudente du législateur italien.

Pour conclure, on peut dire que, malgré que le législateur italien ait essayé de se rapprocher du système personnel de ta-

xation à base de domicile, il n'en reste pas moins fidèle au principe de la territorialité pure de l'impôt successoral. La richesse mobilière, — les valeurs mobilières étrangères en particulier, — ayant trait à d'autres Etats que l'Italie ne sera imposée que dans de rares circonstances par ce dernier Etat, étant donné qu'elle sera dans la plupart des cas imposée dans l'Etat auquel elle appartient et, de ce fait, toujours exemptée en Italie.

Le principe purement territorial est adopté encore par la législation bulgare. Pour le prélèvement de l'impôt successoral, ni le domicile, ni la nationalité du de cujus ne comptent; ce qui importe surtout c'est de savoir si les biens dépendant d'une succession, ouverte en Bulgarie ou à l'étranger, sont situés en Bulgarie, et ce n'est qu'à cette condition qu'ils y sont taxés. S'agit-il d'immeubles ou de meubles, c'est toujours le même principe qui est applicable — celui de la territorialté. Avant une circulaire du 11 Mars 1918, les biens meubles bulgares appartenant à des étrangers avaient été exemptés d'impôt en Bulgarie en vertu du principe «mobilia sequuntur personam», mais depuis cette circulaire on est revenu au principe purement territorial (15).

La loi hellène du 12 Août 1885 taxe tous les biens situés sur le territoire de l'Etat, sans distinction de meubles et d'immeubles et sans se demander s'ils échouent à des citoyens ou à des étrangers. Les biens appartenant à ces derniers ne sont exemptés d'impôt qu'en vertu des traités internationaux.

Le même régime existait dans la législation de la Russie tzariste, établi par la loi du 15 Juin 1882. Le paragraphe 20 de ladite loi stipule ce qui suit:

«Lorsque des biens de citoyens étrangers se trouvent en Russie et échouent à des étrangers ou à des nationaux, l'impôt est prélevé sur eux en vertu de cette loi. Sont exemptés, par contre, les biens appartenant à des citoyens d'un Etat où les biens des sujets russes sont également libres de tout impôt» (16).

Le système tel qu'il est adopté par l'Italie, la Bulgarie et

(15) TZONEFF, «L'impôt sur les successions en Bulgarie».
(16) BARTOSZEWITZ, op. cit., p. 38.

d'autres pays, dans ses grandes lignes, est celui qu'ont préconisé les membres de la XVème Commission de l'Institut de droit international, en 1897, en vue de combattre les doubles impositions successorales. En réalité, s'il était universellement adopté, il serait susceptible d'aboutir à cette fin. — Dans la partie théorique de cette thèse, nous avons passé en revue les obstacles qui s'opposent à son application universelle. Il reste tout de même vrai que, par rapport aux autres systèmes fiscaux, il est le plus modeste par la portée de son application, étant limité au seul territoire de l'Etat qui l'adopte, de sorte que s'il se trouve en conflit avec un système personnel de taxation successorale, ce n'est pas lui qui provoque les doubles impositions, mais ce système personnel. Nous avons eu l'occasion de voir, à propos du système fiscal français, que la double imposition peut apparaître même lorsque deux systèmes identiques se trouvent en conflit, par suite de l'adoption des deux critères d'imposition dont l'un se trouve simultanément dans les deux législations en question. Une telle éventualité n'est pas possible lorsqu'il s'agit du système purement territorial. La double imposition est impossible lorsque deux systèmes territoriaux se trouvent en face l'un de l'autre.

D'ailleurs c'est ce que nous avons pu voir en étudiant les conflits qui peuvent se produire entre les trois groupes de systèmes fiscaux dont nous avons donné la description dans les sections précédentes.

Si l'on se place maintenant au point de vue du contribuable, on peut se rendre compte des conséquences très curieuses que peut avoir un conflit de lois françaises (système mixte) et de lois italiennes (système territorial). Soit un Français domicilié en France laissant une succession dont une partie est représentée par des biens italiens (titres émis en Italie p. ex.). Il sera assujetti sur ces biens simultanément en France et en Italie — en France à raison du domicile et en Italie à raison de la territorialité (situation). Soit maintenant un Français domicilié en Italie et laissant une succession composée de biens meubles français et italiens Dans cette éventualité, il n'y aura pas de double imposition par-

ce que, sur les biens français, il ne sera imposé qu'en France, et sur les biens italiens seulement en Italie. Il en résulte qu'un Français émigré, c'est-à-dire domicilié en Italie sera, par le jeu des circonstances, favorisé au point de vue fiscal par apport à un Français resté dans sa patrie, si tous les deux laissent une succession composée des mêmes biens, français et italiens. Ainsi, ce qui provoque la double imposition dans la première hypothèse, ce sont les lois françaises, mais leur poids finit par retomber, comme on vient de le voir, sur les nationaux domiciliés dans leur patrie, sur ceux donc qu'on veut parfois ménager par rapport aux émigrés. Certains Etats ont prévu un sacrifice fiscal plus lourd pour ceux qui émigrent, en vue de combattre le soi-disant absentéisme, mais il paraît que, dans l'hypothèse envisagée ci-dessus, c'est le contraire. Il est vrai que cette éventualité ne se réalise que lorsque le système français se trouve en conflit avec un système strictement territorial.

Le système territorial peut se trouver également en conflit avec un système du second groupe (étudié sous B), belge p. ex. Les conséquences de ce conflit sont un peu différentes de celles envisagées plus haut. Dans certains cas, il y aura une double imposition; dans d'autres, il y aura, non plus une simple imposition, mais une exemption totale de certaines catégories de biens. Soit un individu ayant eu son domicile en Belgique ou au Danemark et laissant des biens meubles incorporels appartenant à un Etat dont le système est exclusivement territorial. Ces biens seront doublement taxés, premièrement en Belgique ou au Danemark en vertu du domicile que l'individu y a possédé; deuxièmement ces mêmes biens seront taxés dans cet autre Etat où ils sont présumés être situés et en vertu de cette situation. Soit maintenant un individu habitant un pays à système purement territorial et laissant une succession dont une partie est représentée par des biens meubles incorporels appartenant à un Etat dont le système est semblable au système belge (groupe B). Ces biens seront exemptés de tout impôt successoral dans les deux Etats en question; dans le second Etat parce que, en basant la taxation sur le domicile du défunt, élément qui manque ici, il exempte les biens

meubles incorporels appartenant à des particuliers domiciliés hors de son territoire; et dans le premier Etat, où il est domicilié, parce qu'il ne tient pas compte du domicile mais seulement de la situation des biens en vertu de quoi il exempte les valeurs étrangères, qui sont présumées situées là où elles sont émises. Donc, une succession, dont les différentes valeurs se trouveraient dans ces circonstances, ne subira aucun prélèvement sur une telle catégorie de biens. Mais cette éventualité ne se réalisera que si l'individu a habité un pays qui adopte le système purement territorial de taxation, sans faire aucune concession au principe du domicile. Par conséquent, cette éventualité (exemption totale) ne se réalisera pas si l'individu en question habitait un pays qui, comme l'Italie p. ex., tout en restant fidèle au principe de la territorialité, taxe tout de même les valeurs étrangères qui seraient exemptées à l'étranger. Dans cette dernière hypothèse, il n'y aurait pas d'exemption totale mais une simple imposition seulement.

Si l'on essaie maintenant de comparer le système territorial aux projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international, on y verra une différence capitale. Tandis que ces derniers laissent une place minime au principe de territorialité, c'est-à-dire ne l'admettent qu'en ce qui concerne les biens immeubles, le premier l'élargit à tous les biens, meubles et immeubles. Or, tandis qu'ils sont d'accord pour considérer les immeubles comme imposables là où ils sont situés, leurs conceptions à l'égard de la fortune mobilière sont tout à fait opposées. Un rapprochement entre les deux conceptions paraît très difficile à réaliser. Pour se conformer aux projets des experts, la législation italienne, par exemple, aurait à remanier complètement son système fiscal; à substituer à une conception qu'elle se fait actuellement du droit d'imposer, une conception tout à fait opposée, ce qui peut présenter des difficultés pratiques insurmontables.

Nous avons eu l'occasion de souligner que la différence de conceptions fiscales se résume en la différence de structures économiques des pays, qui sont de deux groupes: pays exportateurs de capitaux et pays importateurs de capitaux. Les pays qui les

exportent sont désireux de les atteindre même lorsqu'ils ont franchi les frontières, sans cela ceux qui placent leur argent en valeurs étrangères seraient favorisés par rapport à ceux qui le placent en valeurs nationales. C'est, paraît-il, une des raisons fondamentales qui ont amené en France la taxation des valeurs étrangères en 1850, puis en 1871. C'est à ce moment qu'elles ont pris une extension considérable sur le marché financier français; on a soutenu que ce serait favoriser les placements en valeurs étrangères aux dépens de l'économie nationale que de les exempter de tout impôt en France.

D'autre part, les pays importateurs de capitaux prétendent également toujours les taxer lorsqu'ils entrent dans leur territoire. Cette opposition entre les deux groupes de pays à structure différente explique, dans une certaine mesure, les doubles impositions; c'est pourquoi, de ce point de vue, un rapprochement entre lesdits groupes d'Etats paraît être difficile à réaliser. La réciprocité qu'il s'agit d'établir ne sera, dans la plupart des cas, qu'une réciprocité fictive. La méthode conventionnelle ne fonctionnerait, par conséquent, qu'au profit d'un seul des deux Etats contractants.

Mais si l'on envisage cette opposition d'intérêts du point de vue de l'impôt successoral, on peut voir qu'elle n'est pas si grave qu'en matière d'autres impôts, plus particulièrement celui sur le revenu. Nous n'avons pas manqué de signaler que le lien entre l'impôt successoral et l'économie d'un Etat déterminé n'est pas si intime qu'on doive laisser l'évolution du système fiscal successoral à la merci de l'évolution économique de ce même pays; en d'autres termes, malgré la différence de structures économiques des pays, une uniformité des principes de taxation successorale est plus ou moins réalisable. Ce qui nous amène à cette conclusion c'est qu'à l'époque actuelle il est facile de constater que les Etats, même ayant des structures économiques différentes, ont adopté des principes identiques de taxation successorale. L'évolution se fait dans le sens du principe personnel à base du domicile, en laissant en arrière le principe de la territorialité, qui ne reste ferme qu'en ce qui concerne les immeubles. D'autre

part, l'idée même qu'on se fait de l'impôt successoral, considéré de plus en plus comme un impôt personnel, facilite cette évolution de la territorialité au domicile. Toutes ces considérations font ressortir que, même lorsque la question se pose pour un Etat à système territorial de se conformer aux projets des experts, la chose n'apparaît pas si impossible qu'on le croit assez souvent. Il est nécessaire de faire des concessions, sans cela la double imposition ne sera jamais bannie du droit international fiscal.

Tels sont les systèmes fiscaux existant dans les législations internes. Si la liste en est incomplète, faute de documents se rapportant à des législations d'autres pays, il n'en reste pas moins vrai que ce que nous avons dit sur quelques-unes d'entre elles suffit pour nous donner une idée assez claire de ce qui se passe dans la pratique législative. Nous avons fait remarquer que les systèmes fiscaux oscillent tous autour des trois groupes, dont les caractéristiques nous sont déjà connues. Sur un point seulement, il sera nécessaire de compléter ce qui a été dit sur l'orientation de la pratique législative. Aucune des législations qui ont été étudiées précédemment ne fait intervenir, pour le prélèvement de l'impôt successoral, le principe de la nationalité. Ce principe, que nous avons trouvé tout à fait périmé du point de vue de l'allégeance économique, a comme conséquence l'aggravation des conflits de lois fiscales et est susceptible d'amener, non plus une double, mais une triple imposition, surtout si le domicile du de cujus et sa nationalité ne coïncident pas.

Parmi les Etats qui l'adoptent encore aujourd'hui, il faut citer :

La Hongrie, où la nationalité est encore d'une grande importance. La succession d'un Hongrois est imposable dans toutes les circonstances. D'autre part, la succession d'un étranger, qui a un domicile en Hongrie, est libérée de l'impôt pour la part de la fortune se trouvant en Hongrie, à condition que l'Etat étranger traite réciproquement la succession d'un Hongrois (17). Il en

(17) GUGGENHEIM, p. 55.

résulte qu'un Hongrois domicilié en France payera inévitablement deux fois l'impôt successoral ; une fois en France où le domicile est décisif et une seconde fois en Hongrie en vertu de sa nationalité. De même la Pologne (18) et la Roumanie basent, dans une certaine mesure, l'imposition sur la nationalité du défunt. Ce principe de la nationalité se rencontrait plus souvent au IXème siècle, à cause de la grande vogue du principe de la personnalité des droits, fondé par MANCINI, et qui a même pénétré dans le droit fiscal international. Mais à l'heure actuelle, il cède la place sur tous les points du droit international privé au principe du domicile et ce n'est pas étonnant qu'il soit encore moins fondé en droit international fiscal qu'en droit international privé, étant donné que ces deux branches du droit international, bien qu'ayant des points de contact, diffèrent beaucoup l'une de l'autre. Le cas de la Prusse (dans l'ancien empire allemand est très instructif à ce sujet et, d'autre part, assez caractéristique pour ce changement de principes. Jusqu'en 1891 elle basait l'imposition successorale sur la nationalité du défunt, mais à partir de cette date elle passe au principe du domicile.

---

(18) Ibid. GUGGENHEIM, p. 56.

CHAPITRE II

Les dispositions internes en vue d'éviter la double imposition successorale.

Dans le chapitre précédent, il a été question de toute la variété des systèmes fiscaux. Maintes fois il a été répété que chaque législation taxe les biens sans se soucier de ce que font les autres. C'est cette indifférence à l'égard des principes adoptés par les législations étrangères qui est, dans une certaine mesure, responsable de la double imposition. Mais il serait très osé de dire que tous les législateurs, ayant conscience du mal qu'ils font subir à leurs propres contribuables, n'ont pas apporté quelques remèdes aux doubles impositions. Cela s'est fait par la voie unilatérale, qui représente un pas vers la voie conventionnelle, mais diffère de celle-ci en ce que les dispositions internes sont établies sans réciprocité. Un législateur consent à abandonner une part de son impôt ou même l'impôt tout entier sur une catégorie de biens dans tous les cas où un autre Etat taxe ces mêmes biens. C'est ce qu'on appelle la méthode unilatérale, qui consiste en dégrèvements et en exemptions. «Cette méthode est d'abord insuffisante et ensuite dangereuse pour l'Etat qui l'emploie. Une généralisation de celle-ci conduirait l'Etat qui la tenterait à se sacrifier systématiquement toutes les fois qu'une loi étrangère revendiquerait un impôt. Or, ce n'est pas une solution d'un conflit de lois que de dire à l'avance que l'on acceptera toujours d'avoir

tort ou que l'on cédera dans toutes les circonstances. Une pareille abdication n'est ni désirable, ni surtout probable» (1).

La méthode unilatérale peut, ainsi que nous l'avons déjà dit, se présenter sous deux aspects différents:

Elle peut se présenter d'abord sous forme de dégrèvement de l'impôt payé à l'étranger sur les biens imposables également par l'Etat qui accorde ce dégrèvement. Le dégrèvement peut avoir deux modalités:

1) Le dégrèvement de l'impôt payé à l'étranger, mais considéré comme *passif* de la succession.
2) Le dégrèvement de l'impôt payé à l'étranger, qui porte sur l'impôt payable dans l'Etat qui accorde ce dégrèvement.

D'autre part, quant à l'exemption elle est constituée, non plus par le dégrèvement de l'impôt payé à l'étranger, mais par l'exemption totale d'une catégorie de biens.

Pour qu'on puisse avoir une idée plus claire du dégrèvement et de l'exemption, il sera nécessaire d'en donner des exemples démonstratifs trouvés dans telle ou telle législation.

Quant au dégrèvement considéré comme passif de la succession (1°), nous pourrons donner l'exemple de l'article 8 de la loi allemande du 23 Août 1925 (2):

«Pour autant que l'obligation fiscale porte sur des biens fonds, des créances sur des débiteurs étrangers ou des droits, dont le transfert est subordonné à une inscription sur des registres étrangers, l'impôt perçu par l'Etat étranger en raison de la mutation par décès devra, sur la demande de l'intéressé, être considéré comme charge de la succession et être déduit lors du calcul de l'impôt sur les successions.»

La question se pose de savoir dans quelle mesure une telle disposition diminue la charge de la double imposition. A notre avis, un tel mode de dégrèvement n'est que très primitif et trop insuffisant pour remédier à la double imposition. Elle existe tout de même. Nous en donnerons un exemple. Soit, par exemple,

(1) NIBOYET, R. d. C., 1930, p. 56.
(2) Recueil des accords, I, p. 186.

une catégorie de biens d'une valeur de 20.000 francs susceptible d'être taxée simultanément dans deux Etats, dont l'un d'eux admet la déduction de l'impôt payé dans l'autre, sous forme du passif de la succession. Ces 20.000 francs sont imposables, supposons-le, au taux de 10 % dans l'un des deux Etats (domicile) et à 12 % dans l'autre (situation), ce qui fait qu'ils supporteront un prélèvement de 2.400 francs dans l'Etat de la situation. Ces 2.400 francs seront à déduire de la valeur imposable par l'Etat du domicile, ce qui fait que ce dernier appliquera son tarif de 10 % sur 17.600 francs. Donc cette catégorie de biens, bien que n'ayant qu'une valeur de 20.000 francs, paie l'impôt comme si elle était d'une valeur de 37.000 francs (3).

Il y a lieu de noter qu'un dégrèvement, si minime qu'il soit, vaut mieux que rien. La législation française n'admet, sous aucune forme, des dégrèvements d'impôts payés à l'étranger sur les biens imposables à la fois à l'étranger et en France. Un cas pareil a été l'objet de discussion, bien que depuis assez longtemps, à propos de la succession d'Alfred Nobel dont les héritiers ont dû payer l'impôt simultanément en Suède et dans plusieurs autres Etats, sans que la Suède ait consenti à déduire l'impôt payé à ces autres Etats (4).

Quant à la seconde forme du dégrèvement, elle présente déjà un progrès par rapport à la première. Toutefois, il y a lieu de constater que cette seconde forme de dégrèvement ne représente pas autre chose que le «calcul», étant donné qu'il ne s'applique qu'à l'impôt payé sur des immeubles sis à l'étranger, avec cette différence à l'égard du calcul étudié dans la partie théorique de cette thèse, que c'est toujours l'impôt étranger qui est déductible et jamais l'impôt national; on ne se demande pas quel est le moins élevé des deux. D'ailleurs, c'est tout à fait naturel, étant donné que les biens immeubles situés à l'étranger ne sont pas, en principe, imposables par l'Etat du domicile du défunt et qu'ils

(3) De même en Angleterre, l'impôt payé à l'étranger est déduit à titre du passif de la masse imposable. WAHL, Clunet, 1900, p. 78.

(4) Clunet, 1900, p. 207.

n'y interviennent que pour permettre aux taux progressifs de l'impôt successoral de jouer à leur plénitude. On comprend donc, par conséquent, que l'impôt payé sur ces biens à l'étranger doit être déduit de l'impôt payable dans l'Etat du domicile et non pas être considéré comme passif et déduit comme tel.

Une pareille disposition se retrouve dans la législation belge; l'article 28 de la loi du 10 Août 1923 prescrit ce qui suit:

«Lorsque l'actif de la succession d'un habitant du Royaume comprend des immeubles sis à l'étranger qui donnent lieu à la perception, au pays de la situation, d'un droit de mutation par décès, le droit de succession exigible en Belgique est, dans la mesure où il frappe ces biens, réduit à concurrence de l'impôt prélevé par le pays de la situation.»

Cette disposition se retrouve nécessairement dans toutes les législations qui, à l'instar de la législation belge, prétendent appliquer leurs impôts successoraux même sur les biens immeubles situés à l'étranger, sans cela une double imposition existerait même sur les immeubles malgré le principe de la stricte territorialité qu'on leur applique généralement.

Passons maintenant aux exemptions qui sont un moyen plus efficace contre les doubles impositions. Elles sont plus profitables aux contribuables que les dégrèvements, mais d'autre part, moins profitables aux Etats qui les accordent. C'est pourquoi les Etats les adoptent avec plus de précaution. Ils les lient généralement à une condition: la réciprocité. Un Etat consent à exempter certains biens se trouvant sur son territoire et dépendant des successions ouvertes à l'étranger, mais à condition seulement que les Etats étrangers, dont les citoyens profitent de cette exemption, traitent de cette façon la même catégorie de biens dépendant des successions ouvertes dans le premier Etat. C'est ce que nous appellerons l'exemption conditionnelle. Pareille exemption se retrouvait assez souvant dans les législations internes du XIXème siècle, notamment dans certains Etats fédérés de l'ancien empire allemand.

C'était, par exemple, le cas dans l'Etat d'Alsace-Lorraine (5).

«Les rentes sur l'Etat et autres valeurs mobilières alsaciennes-lorraines et les créances hypothéquées sur des immeubles situés en Alsace-Lorraine sont soumises au droit si, dans le pays où le défunt était domicilié, les valeurs correspondantes sur une succession ouverte en Alsace-Lorraine payent l'impôt. De même, les meubles corporels sont affranchis du droit; cependant, lorsqu'ils sont situés en Alsace-Lorraine, ils sont soumis aux droits si les meubles situés en Alsace-Lorraine sont soumis à l'impôt et si l'héritier est domicilié en Alsace-Lorraine mais sous déduction des droits payés dans le lien du domicile.»

Il en résulte qu'en principe l'Etat d'Alsace-Lorraine basait l'imposition sur le domicile du défunt ou, en conséquence, exemptait les biens meubles alsaciens dépendant de la succession dont le propriétaire avait son domicile à l'étranger, c'est-à-dire qu'il adoptait le système rentrant dans le second groupe (B) et ne les taxait qu'à titre de rétorsion contre les Etats qui adoptaient le système mixte de taxation. Ce n'est que dans cette dernière hypothèse que l'Etat d'Alsace-Lorraine adoptait le principe subsidiaire de la territorialité pour les biens meubles déjà taxés par l'Etat du domicile du de cujus et situés en Alsace-Loraine. Cette éventualité se serait réalisée toutes les fois que les lois d'Alsace-Lorraine se seraient trouvées en conflit avec les lois d'un Etat qui adopte le système mixte de taxation, la France p. ex.

Le terme de «rétorsion fiscale» serait donc mieux venu pour expliquer l'exemption conditionnelle (6). Le législateur qui l'édicte se rend compte de la limite jusqu'à laquelle peut aller le droit d'imposition; il ne la dépasse que pour agir contre tel législateur qui a élargi la portée de l'application de son impôt hors

(5) WAHL: Traité du droit fiscal, t. II, p. 648. Loi du 12 janvier 1889.

(6) «Certains Etats de la Confédération américaine ont recours à des mesures de représailles. Le Connecticut, p. ex. impose les actions ou les obligations enregistrées des sociétés indigènes, lorsque le défunt est un non-résident, si l'Etat de la résidence frappe les valeurs similaires de ses propres sociétés possédées par un de cujus du Connecticut.» SELIGMAN, p. 193, Essais sur l'impôt, t. I.

des limites nécessaires. Ce principe du talion transplanté dans le droit fiscal suffit pour nous renseigner sur l'existence d'une certaine morale fiscale de même que sur la limite qui s'impose même en droit fiscal, qui, suivant certains auteurs, se caractérise par une souveraineté absolue et n'est, par conséquent, limitée par aucun principe du droit des gens.

Au contraire, tout ce qu'on peut dire, c'est que cette limite n'est pas encore clairement précisée; qu'elle ne se retrouve expressément stipulée nulle part, bien qu'elle soit plus ou moins vaguement pressentie par certains législateurs qui, pour amener les autres à les suivre, édictent des mesures rétorsives contre tout ce qui leur semble être à l'encontre de la morale fiscale et dépassant la limite du droit d'imposition. «La menace et l'entrée en action de la rétorsion fiscale présupposent, par la nature de celle-ci, un acte contraire au droit des gens» (7).

Un regard rétrospectif sur les dispositions des législations internes en vue de remédier à la double imposition successorale permet de nous renseigner sur leur insuffisance. Le dégrèvement de l'impôt payé à l'étranger ne remédie à la double imposition que très partiellement, surtout si l'impôt étranger est considéré comme *passif* de la succession. D'autre part, le dégrèvement de l'impôt étranger sur les immeubles sis à l'étranger et portant sur *l'impôt* payable dans l'Etat du domicile du défunt n'est pas, à proprement parler, un dégrèvement. Il n'a pour but que d'éviter la double imposition même sur les biens immeubles, ce qui eût été vraiment choquant, étant donné la territorialité incontestable de l'impôt relatif à ces biens. Quant à l'exemption conditionnelle, son efficacité dépend du pur hasard. La double imposition ne sera évitée que dans l'hypothèse où les lois fiscales, qui comportent la clause rétorsive, seraient en conflit avec les lois qui satisfont à l'exigence de ladite clause. Dans tous les autres cas, la double imposition est inévitable.

---

(7) GUGGENHEIM, op. cit., p. 10.

Or, il ne reste qu'un seul moyen vraiment efficace contre les doubles impositions. C'est la délimitation de la compétence fiscale par voie conventionnelle : deux ou plusieurs Etats se délimitent respectivement leurs pouvoirs fiscaux et ce n'est que dans ce cas là que la double imposition devient impossible. On ne laisse plus au hasard la suppression de la double imposition, mais on établit des règles identiques pour le prélèvement de l'impôt. Dans quelle mesure, et surtout suivant quelles règles, les Etats ont atteint ce but, c'est ce que nous allons étudier dans le chapitre suivant.

CHAPITRE III.

Les conventions internationales.

Nous avons vu l'effort doctrinaire en vue de dégager la base de l'imposition successorale en droit international fiscal. Nous avons vu également que cet effort a abouti à la suggestion de deux principes de taxation: celui du domicile du défunt pour les biens meubles de la succession, celui de la situation quant aux immeubles. Il ne reste qu'à voir si cette suggestion a trouvé un écho auprès des gouvernants; en d'autres termes, il s'agit de voir si les conventions conclues jusqu'à présent entre un nombre assez considérable d'Etats se sont inspirées de ces deux principes proposés par les experts de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international, dont les projets seuls répondent à des conclusions théoriques auxquelles nous avons abouti dans la partie théorique de cette étude.

La distinction entre les biens meubles et immeubles et l'attribution des premiers à l'Etat du domicile et des seconds à l'Etat de leur situation est soutenue par la plus grande partie de la doctrine. C'est également à cette conclusion qu'ont abouti les experts économistes de la S. D. N., qui ont traité la question de la double imposition du point de vue théorique seulement. C'est sur cette distinction que repose la taxation successorale en Suisse, pays où les mesures contre les doubles impositions, tant successorales que les autres, fonctionnent depuis longtemps et qui ne sont pas restées sans exercer une certaine influence sur l'élaboration des projets théoriques. Ce qui caractérise tous les projets théoriques contre les doubles impositions, c'est qu'ils ont essayé de trouver, non seulement un moyen quelconque contre les doubles impositions, mais de les appuyer dans la mesure du possible,

par des raisons tirées de la justice fiscale internationale relative à la répartition de l'impôt successoral.

Mais malgré tout, la pratique conventionnelle s'est orientée dans une autre voie. Pour elle, la question s'est seulement posée d'éviter les doubles impositions; le choix du principe a joué un rôle tout à fait secondaire ou, en d'autres termes, il n'a pas été déterminé par des raisons théoriques, mais plutôt pratiques. On a tout simplement choisi parmi les principes relatifs à la répartition internationale des impôts successoraux, celui qui sera, pratiquement, le plus facile à réaliser, tout en éloignant ceux qui peuvent présenter de grandes complications. Les contractants des conventions internationales ont trouvé, sans doute, que la théorie est allée trop au devant des possibilités pratiques et que l'état actuel des relations fiscales internationales ne permet pas encore l'application des principes estimés comme les plus justes par la doctrine. Comme l'a bien fait remarquer M. SELIGMAN, «la question de savoir où doit être perçu un impôt implique un problème théorique plutôt simple et beaucoup de problèmes pratiques très difficiles» (1).

A part deux conventions, toutes les autres diffèrent beaucoup des projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international. On peut se demander si les conventions ont, du moins, adopté la suggestion du projet des experts gouvernementaux qui, bien qu'il n'admette pas l'attribution de tous les biens meubles de la succession à l'Etat du domicile du défunt, en fait, au moins, le lieu principal de la taxation successorale par le jeu du «calcul» sur tous les biens successoraux, meubles comme immeubles. Même cette suggestion n'a pas été suivie par les contractants des conventions internationales. Il n'y a pas de traces de la prépondérance de l'Etat du domicile par rapport aux autres Etats dans la plupart de celles-ci.

Quel mode de répartition ont-elles donc adopté? C'est ce que nous allons voir un peu plus loin.

---

(1) SELIGMAN, Essais, t. I, p. 195

Il y a tout d'abord lieu de faire ressortir une de leurs caractéristiques, qui est assez significative. C'est qu'elles sont presque toutes bâties sur un même plan et, pour un peu on dirait qu'elles sont recopiées tout simplement l'une sur l'autre: presque le même nombre de paragraphes, presque le même contenu de ceux-ci. Ces constatations nous semblent être d'une assez grande importance pour la conclusion que nous en dégagerons plus loin. Mais tout ce qui a été dit à propos de cette ressemblance ne s'applique qu'aux conventions passées après la guerre et non à celles d'avant cette époque, dont le nombre est, d'ailleurs, assez restreint. Ces dernières se distinguent des premières par leur rédaction, ainsi que par le choix des principes de taxation et, d'autre part, parce qu'elles passent sous silence certaines questions qui se rattachent intimement à celle de la double imposition successorale, c'est-à-dire qu'elles oublient de régler la répartition des dettes et qu'elles ne contiennent aucune trace du «calcul». Tout cela s'explique par le fait qu'à l'époque où elles ont été conclues la question de la double imposition successorale n'était pas encore éclairée comme elle l'est à l'heure actuelle.

Etant donné cela, il y aura lieu d'étudier d'abord les conventions d'avant-guerre et après celles intervenues depuis cette époque, pour que la différence existant entre elles puisse mieux ressortir. Le nombre des conventions d'avant-guerre est, ainsi qu'il a été dit, assez restreint. Il n'y en a que trois (2) et ce sont les suivantes: Grande-Bretagne-Canton de Vaud, conclue le 27 Août 1872; Grèce-Allemagne, conclue le 18 Novembre 1910 et enfin Grèce-Espagne, conclue le 6 Mars 1919 (3).

---

(2) Il se peut bien qu'il y en avait plus, mais nous ne sommes pas en état de le rapporter, étant donné que la section économique et financière de la S. D. N. en a publié seulement trois dans le premier volume du «Recueil des accords».

(3) Nous rangeons celle-ci également parmi les conventions d'avant-guerre parce qu'elle a été conclue avant que la question de la double imposition se soit posée devant la S. D. N. et autres organismes internationaux, et parce qu'elle ressemble, par sa forme, plus à celles d'avant-guerre.

La première de ces conventions avait pour but de régler les questions se rapportant «aux droits de succession auquels est soumise, en ce qui concerne le domicile, la fortune personnelle d'un citoyen ou sujet de l'une ou de l'autre partie contractante, dont le décès surviendrait dans l'étendue du territoire de l'autre partie contractante» (4).

La répartition de l'impôt se fait selon le principe de la territorialité. L'attribution de toute la sucession mobilière à l'Etat du domicile est écartée. «Le gouvernement de Sa Majesté Britannique lèvera les droits de succession ou de mutation sur la fortune immobilière ou mobilière qui le défunt, à l'époque de son décès, pouvait avoir en sa possession dans les Etats de Sa Majesté». Et réciproquement, «le Gouvernement du Canton de Vaud lèvera les droits de succession sur la fortune immobilière ou mobilière que le défunt, à l'époque de son décès, pouvait posséder dans le Canton de Vaud seulement».

Quant à la seconde convention, c'est-à-dire celle conclue entre la Grèce et l'Allemagne, elle diffère beaucoup de la première. Elle stipule comme suit:

«Les biens meubles, se trouvant en Grèce, d'un sujet allemand qui n'a eu, au moment de son décès, ni son domicile ni sa résidence habituelle en Grèce, seront soumis aux droits de succession du Royaume de Grèce, seulement dans le cas où l'héritier aura eu, au moment du décès, soit son domicile, soit sa résidence habituelle en Grèce et, de même, les biens meubles se trouvant en Allemagne d'un sujet hellène, qui n'a eu au moment de sa mort ni son domicile, ni sa résidence habituelle dans un des Etats fédéraux allemands, seront soumis aux droits de succession de l'empire seulement dans le cas où l'héritier aura eu en Allemagne, au moment du décès, soit un domicile, soit sa résidence habituelle.

«Dans le cas où ni le sujet hellène, ni l'héritier lui-même n'ont eu, au moment du décès, leur domicile ou leur résidence habituelle dans un des Etats fédéraux, le gouvernement impérial

(4) Recueil des accords, t. I, p. 145.

allemand, agissant au nom des Etats fédéraux intéressés, donne la garantie que ces biens seront également exempts des droits de succession, actuels ou futurs, perçus dans les Etats fédéraux» (5).

Ce qui semble étrange dans cette convention, c'est qu'elle base, dans des circonstances déterminées, l'imposition sur le domicile de l'héritier et lorsque le domicile de celui-ci ne se trouve pas dans le pays, les biens qui s'y trouvent sont exemptés au profit de l'Etat national du de cujus; ils n'y sont pas, comme c'est le cas dans la convention précédente, assujettis en vertu de leur situation.

Enfin, la troisième convention d'avant-guerre, à savoir celle conclue entre la Grèce et l'Espagne (6) ne contient qu'un seul paragraphe relatif à la répartition de l'impôt successoral, tandis que tous les autres se rapportent à d'autres questions concernant les successions. Ce paragraphe unique est conçu comme suit:

«Les droits de mutation dus à l'Etat où la succession est ouverte ne seront perçus que sur la partie de l'hoirie qui se trouve sur le territoire de cet Etat, mais en aucun cas ils ne pourront frapper les biens immobiliers ou mobiliers du défunt situés dans sa patrie ou dans d'autres Etats.»

Le but de cette convention est d'empêcher que l'Etat qui procède à la dévolution d'une succession — surtout si celui-ci n'est pas l'Etat national du défunt — ne prélève un droit successoral même sur les biens se trouvant hors de son territoire. Cet autre Etat — qui est celui du domicile — procédera donc à la dévolution de toute la fortune mobilière du défunt, mais il n'en taxera que la partie se trouvant sur son territoire. Par cette convention, les parties contractantes ont voulu séparer le champ d'application des lois fiscales et des lois civiles concernant la dévolution et c'est ce que nous avons essayé de faire dans la partie théorique de cet ouvrage.

Ce qui manque à cette dernière convention, comme aussi aux deux précédentes, c'est que, tout en délimitant la compétence

(5) Recueil des accords, t. I, p. 149.
(6) Ibid., p. 146.

de taxation selon la situation, elles oublient de préciser celle-ci, surtout en ce qui concerne les biens meubles incorporels. Ce défaut, ainsi qu'on va le voir, caractérise également certaines des conventions conclues après la guerre.

Quant aux conventions plus récentes, c'est-à-dire celles conclues lors de la discussion du problème de la double imposition par les organismes internationaux et suivant ceux-ci, nous avons déjà dit qu'elles peuvent être divisées en deux groupes.

Dans le premier groupe rentreraient les conventions qui répartissent la taxation successorale selon les suggestions des projets de la Chambre de Commerce Internationale et de l'Institut de droit international, c'est-à-dire celles qui font une distinction nette entre les biens immeubles et les biens meubles et attribuent les premiers à l'Etat de leur situation et les seconds à l'Etat du domicile du défunt. La différence entre ce groupe de conventions et le projet de la Chambre de Commerce Internationale consiste en ce que les conventions, tout en faisant de l'Etat du domicile le centre de la taxation de la fortune mobilière, ne prévoient pas le «calcul» au profit de ce dernier Etat, ce qui fait que lesdites conventions sont conformes plutôt au second projet de l'Institut, qui ne porte aucune mention du «calcul»

Etant donné que cette solution, adoptée par le premier groupe de conventions, est considérée comme meilleure du point de vue théorique, il est seulement regrettable que leur nombre soit très restreint. En réalité, il n'y a que deux conventions internationales qui se sont inspirées de cette solution. Ce sont les deux conventions conclues par l'Allemagne, l'une avec l'Autriche, l'autre avec la Ville libre de Dantzig (7).

Voyons de plus près ces deux conventions.

---

(7) Formellement, on ne peut pas parler d'une convention Allemagne-Dantzig. Ce sont deux arrêtés d'un contenu identique, édictés, l'un par le Ministre des Finances du Reich, l'autre par le Sénat de la Ville, mais pour plus de simplicité nous préférons les appeler «convention» car, matériellement il n'y a pas de différence.

Pour les biens immeubles, il n'y a pas de doute; ils sont assujettis là où ils se trouvent. C'est là une règle générale qui ne souffre pas d'exception.

Quant aux biens meubles, la première desdites conventions stipule comme suit:

«Si la succession d'un ressortissant d'un des deux Etats contractants n'est pas soumise aux prescriptions de l'article 1 (8), il sera fait application des dispositions suivantes:

a) Si, au moment de son décès, le de cujus avait son domicile ou à défaut de ce dernier, sa résidence habituelle dans l'un ou l'autre Etat, la *masse successorale* n'est soumise aux droits de succession que dans ledit Etat;

c) (9) Dans tous les autres cas, la fortune n'est assujettie aux droits que dans l'Etat dont le de cujus était ressortissant à l'époque de son décès.»

Ce qui ressort clairement de l'alinéa a), c'est que les biens meubles d'une succession ayant trait à deux Etats contractants forment une «masse» qui est, comme telle, attribuée à l'Etat du dernier domicile. Si une partie de ces biens se trouve située, au moment du décès, dans l'Etat où le de cujus n'était pas domicilié, elle y est exempte de tout l'impôt.

Quant à l'alinéa c), sa rédaction, à première vue, paraît être en contradiction avec celle de l'alinéa a). Elle pose le problème de la taxation des biens meubles par l'Etat national du défunt en raison de cette appartenance politique seule. Ledit alinéa prévoit donc la possibilité qu'un ressortissant des deux Etats contractants ait son domicile ailleurs que dans l'un de ces deux Etats. En bonne logique, étant donné que la convention même voit dans le domicile le lieu de la taxation de la fortune mobilière du défunt, il eût été plus conforme à la doctrine d'allégeance économique dont s'est inspirée cette convention, d'attribuer la taxa-

(8) L'art. 1 parle des biens immeubles. Il s'agit donc ici de biens meubles.

(9) L'alinéa b) parle de la possibilité d'un double domicile, ce qui ne nous intéresse pas ici.

tion des biens meubles, dans l'éventualité envisagée, non pas à priori à l'Etat national du de cujus, mais à l'Etat où celui-ci a été domicilié. Car, sans cela, les biens meubles se trouvant dans les deux Etats contractants, dont aucun ne peut se prévaloir du domicile du défunt, ne sont pas à l'abri des doubles impositions, parce qu'il peut arriver qu'ils soient taxés simultanément par l'Etat où le défunt fut domicilié et par son Etat national, ainsi que c'est prévu par la convention que nous étudions. Mais la convention n'a pas pu passer sous silence une telle éventualité, celle où un défunt domicilié à l'étranger laisse des biens meubles dans l'un ou l'autre, ou dans les deux Etats contractants. Elle n'a pas pu la passer sous silence du fait même qu'elle est une convention bilatérale ayant pour but de régler la taxation de tous les biens se trouvant dans les deux Etats, quelle que soit la position du défunt. Etant donné cela, la solution de l'alinéa c) s'est tout simplement imposée bien qu'elle soit du point de vue théorique en contradiction avec l'allégeance économique. Car les Etats contractants d'une convention bilatérale ne peuvent pas stipuler que les biens meubles se trouvant sur leurs territoires, mais appartenant à un de leurs sujets domicilié dans un troisième Etat, seront taxés par ce dernier à raison du domicile qu'ils ont, eux-mêmes, pris pour base de taxation. Ils ne peuvent pas le faire du fait que ce troisième Etat n'est pas en relations conventionnelles avec eux. Pour arriver à une solution plus conforme à la doctrine d'allégeance économique — c'est-à-dire pour exclure la taxation par l'Etat national du de cujus dans l'éventualité envisagée — il eût fallu que ce troisième Etat participât à la conclusion d'une convention plus large. Il en résulte donc que la forme bilatérale que revêtent les conventions en matière de doubles impositions successorales n'est pas pratique pour la réalisation pure et simple des principes de taxation, tels qu'ils découlent de la doctrine d'allégeance économique.

Tout ce qui a été dit ci-dessus à propos de la convention Allemagne-Autriche, s'applique également à celle conclue entre l'Allemagne et la Ville libre de Dantzig, du fait que cette dernière rentre dans le même groupe.

Nous avons ainsi étudié les conventions internationales du premier groupe, dont le nombre, comme on vient de le voir, n'est pas suffisant pour qu'on puisse dire que les solutions théoriques aient trouvé un écho en pratique.

Le second groupe de conventions internationales répartit la taxation successorale internationale d'une autre manière, ce qui équivaut à dire qu'il s'inspire d'autres principes. Dans ce second groupe rentrent toutes les autres conventions conclues depuis la guerre jusqu'à présent. Lorsque nous avons dit que les conventions d'après-guerre se ressemblent toutes jusqu'à être identiques sur tous les points, c'est à ce groupe de conventions que nous avons fait allusion.

Pour donner une idée de la manière dont ces conventions partagent la taxation successorale, il est nécessaire de reproduire ci-après les paragraphes correspondants d'une de celles-ci. Par exemple la convention conclue entre l'Autriche et la Tchécoslovaquie stipule comme suit:

«Les biens échéant par voie de succession à des ressortissants de l'un des deux Etats, et ne rentrant pas dans les catégories déterminées à l'article I (10), seront traités conformément aux dispositions suivantes:

a) Ces biens successoraux sont, en principe, assujettis aux droits de succession dans l'Etat dont le défunt était ressortissant au moment de sa mort.

b) Si toutefois le défunt, au moment de sa mort, était domicilié dans l'autre Etat ou, à défaut du domicile, y avait une résidence durable, les biens successoraux *sis* dans cet Etat seront assujettis aux droits de succession dans cet Etat» (11).

Il en résulte que l'Etat du domicile est mis au second plan. L'Etat du domicile du défunt — si c'est un autre que celui de sa nationalité — n'a le droit de prélever son impôt successoral que sur les biens meubles et immeubles qui se trouvent sur son

---

(10) L'article I parle des biens immeubles.

(11) De même Tchécoslovaquie-Allemagne; Allemagne-Hongrie, Autriche-Hongrie, Pologne-Tchécoslovaquie, etc.

territoire au moment du décès. Le reste des biens meubles est attribué à l'Etat dont il était ressortissant. Par conséquent, seulement le domicile dans l'Etat national entraîne la taxation sur tous les biens meubles. Le domicile dans un autre Etat que celui de la nationalité ne donne pas lieu à la taxation de tous les biens meubles. Dans ce cas, la taxation par l'Etat du domicile est limitée à son territoire. C'est là que se trouve la différence entre les principes adoptés par les conventions du premier groupe et celles du second groupe. Lorsque le domicile se trouve dans l'Etat national du défunt, l'impôt successoral revêt une forme personnelle et porte sur tous les biens meubles dépendant de la succession; par contre, lorsque le domicile se trouve dans l'autre Etat, les biens meubles sont imposables selon leur situation. Etant donné cela, il devient évident que le «calcul» au profit de l'Etat du domicile — selon les suggestions des experts de la S. D. N. et de la Chambre de Commerce Internationale — n'est pas admis par les conventions.

Du fait que la taxation par l'Etat du domicile ne va pas au-delà de ses frontières même pour ce qui est des biens meubles, en d'autres termes, du fait que le domicile ne prend pas seulement la forme exterritoriale, mais également la forme territoriale, les conventions internationales ont dû résoudre la question de la situation des biens meubles, surtout des biens meubles incorporels. Lorsqu'une convention stipule que seulement les biens meubles sis dans l'Etat du domicile du défunt y seront taxés, elle ne doit pas oublier de préciser lesquels de ces biens seront considérés comme situés dans l'Etat du domicile, sans quoi des différends peuvent surgir à ce sujet.

Pour cette question, les conventions peuvent être divisées en deux groupes, dont l'un seulement ne manque pas de préciser la situation des biens meubles incorporels. Par exemple la convention Tchécoslovaquie-Allemagne définit cette situation comme suit:

«Pour décider de la situation des biens visés à l'article 2 (meubles), il sera fait application des principes suivants:

a) Pour les créances, le critère sera le domicile ou, à défaut de ce dernier, la résidence permanente du créancier décédé. Les participations à des sociétés, groupements ou autres associations de personnes, seront soumises mutatis mutandis à l'application du même principe, à moins que l'exercice du droit de participation ne soit lié à la possession d'un document (lettre b).

Si, en vertu de la législation d'un des deux Etats contractants, les biens des communautés sont imputés par fraction sur la masse successorale, ces biens de communauté sont considérés comme sis au domicile ou, à défaut de ce dernier, au lieu de résidence permanente du défunt.

b) Pour les titres, c'est le lieu où ils se trouvent à l'époque du décès qui est déterminant.

c) Pour les objets ou les droits à l'égard desquels il existe un livre ou un registre spécial, tenu par une autorité pour l'inscription des ayants-droit, c'est le lieu où est tenu ce livre ou le registre dont il s'agit qui est déterminant» (12).

Quant aux autres conventions, elles ne comportent aucune trace de la fixation de la situation des biens meubles incorporels, de sorte que si les solutions des législations internes diffèrent à ce sujet, ces biens ne sont pas tout à fait à l'abri des doubles impositions. Heureusement les conventions comportent toujours une clause selon laquelle les différends qui peuvent surgir relativement à l'appication des dispositions conventionnelles seront réglés par «entente entre les ministres des Finances des deux Etats» (13). Mais il eut été plus prudent de préciser la situation, pour éviter tous les différends possibles, qui sont gênants tant pour l'Administration que pour les contribuables.

Avant de finir l'étude des conventions, il y a lieu de dire quelques mots sur une question qui a été aussi un sujet de préoccupation pour les parties contractantes et dont la gravité a été déjà soulignée par nous. Il s'agit de la définition du domicile fis-

(12) Les mêmes dispositions se retrouvent dans les conventions suivantes: Allemagne-Hongrie, Autriche-Hongrie, Hongrie-Pologne.

(13) Protocole final annexé à la convention Allemagne-Hongrie.

cal, ou plutôt du double domicile. Les conventions internationales n'oublient pas de consacrer au moins un paragraphe à la définition du domicile fiscal, qui doit avoir pour but d'éviter toute confusion lors de l'interprétation de celui-ci. Mais, doutant certainement de l'efficacité pratique de leur définition, elles prévoient que, s'il arrive que, malgré elle, un individu ait deux domiciles dans les deux Etats contractants, ce sera son Etat d'origine qui prélèvera l'impôt successoral sur les biens meubles. Cette précaution nous paraît tout à fait à sa place parce que, le cas échéant, c'est le droit de l'Etat d'origine qui l'emporte, le domicile se trouvant renforcé par l'appartenance politique et ce cumul augmentant de beaucoup les chances de cet Etat. Cette stipulation ne doit pas être considérée comme contraire au principe suivant lequel les droits de succession doivent être prélevés par l'Etat du domoicile et non par l'Etat d'origine parce que, dans ce cas particulier, l'appartenance politique ne fait que se superposer à l'appartenance économique (domicile) qui, à elle seule, serait suffisante pour former la base de la taxation. L'Etat d'origine du de cujus ayant été combattu comme fondement de l'obligation fiscale, apparaît ici comme un moyen de supprimer les différends en cas de double domicile (14).

Une exception est cependant faite par l'arrêté du Ministre des Finances du Reich allemand à l'égard de la Ville libre de Dantzig et, réciproquement, par l'arrêté du Sénat de ladite Ville à l'égard du Reich. Le premier stipule ce qui suit:

«Les biens successoraux qui ne sont pas visés par le par. 1 (donc bien meubles) ne donneront pas lieu à la perception de l'impôt allemand sur les successions si le de cujus au moment de son décès:

Etait un ressortissant allemand ou dantzikois et possédait un domicile tant dans le Reich allemand que sur le territoire de la Ville libre de Dantzig et avait séjourné pendant la plus grande

(14) Cette stipulation se retrouve dans les conventions Autriche-Pologne, Pologne-Tchécoslovaquie, Autriche-Hongrie.

partie de la dernière année avant sa mort sur le territoire de la Ville libre de Dantzig.»

Ces deux arrêtés ne stipulent donc pas que, en cas de double domicile, l'impôt sera prélevé par l'Etat national du de cujus, mais par celui des deux Etats sur le territoire duquel l'individu a vécu la plus grande partie de la dernière année avant sa mort, ce qui peut présenter de très grandes difficultés en cas de fréquents changements de séjour au cours de cette dernière année. Dans le même sens se prononce encore la convention Allemagne-Hongrie (15).

Certaines conventions prévoient même les cas de double nationalité accompagnée de double domicile, ce qui s'explique aisément dans les Etats de l'Europe Centrale qui ont été créés ou remaniés après la grande guerre.

Par exemple la convention Autriche-Hongrie stipule ce qui suit:

«En ce qui concerne les successions de personnes qui ont possédé la nationalité des deux Etats, chaque cas d'espèce fera l'objet d'un accord particulier entre les ministres des Finances des deux Etats.»

Les dispositions envisagées ci-dessus et qui font intervenir l'Etat national du de cujus en cas de difficultés résultant du double domicile, nous montrent clairement combien la notion du domicile est difficile à définir de façon telle que le domicile ne puisse pas exister simultanément dans deux Etats. Malgré la définition que comporte le traité sur la double imposition, les Etats contractants craignent l'apparition du double domicile et essaient de résoudre la difficulté d'avance.

Que la notion du domicile varie d'un Etat à l'autre, c'est un fait dont on ne s'étonne pas; mais les conventions internationa-

---

(15) Recueil des accords, p. 100, t. I, art. 2: «Si à l'époque de son décès le de cujus avait un domicile dans l'un et dans l'autre Etat, sa fortune n'est assujettie aux droits de succession que dans l'Etat dans lequel il a séjourné le plus longtemps pendant l'année qui a précédé sa mort.»

les elles-mêmes n'adoptent pas toujours la même définition de celui-ci. C'est la conséquence inévitable de la méthode unilatérale.

En matière d'impôts sur le revenu, les conventions en adoptent quatre types (16).

Quant aux conventions sur la double imposition successorale, elles adoptent généralement une même définition du domicile du défunt. Sa forme est la suivante:

«Est réputé domicile, au sens du présent traité (17), le lieu où une personne a une habitation dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de la conserver.»

La diversité des notions du domicile est encore une raison qui exclut la conclusion d'une convention universelle, parce que, sur le terrain de celle-ci, «il faudrait réaliser, chose sans doute difficile, un accord entre ces diverses conceptions, tandis que la forme d'un accord bilatéral permet à chaque groupe contractant de se faire du domicile fiscal la conception qui seul semble la plus pratique» (18). C'est pour ce qui concerne les impôts sur le revenu.

Quant à l'impôt successoral, à cause de l'uniformité de la notion du domicile, un accord plus vaste qu'une convention bilatérale paraît plus facilement réalisable. Nous avons vu précédemment que d'autres raisons encore parlent en faveur de la facilité de conclure une convention plus étendue en matière d'imposition successorale.

Pour conclure l'étude des conventions internationales, il y a lieu de jeter un coup d'œil sommaire sur elles. Cette étude fait ressortir:

I) Que la pratique conventionnelle est loin d'être inspirée par les conclusions théoriques auxquelles ont abouti les théori-

---

(16) NIBOYET, Recueil des Cours, 1930, p. 71.

(17) Traité Allemagne-Autriche, R. des accords, p. 100. La même définition se retrouve également dans les traités suivants: Autriche-Tchécoslovaquie, Tchécoslovaquie-Allemagne, etc.

(18) NIBOYET, p. 74.

ciens particuliers, de même que les experts des grands organismes internationaux qui se sont préoccupés de la question. Tandis que ces derniers ont unanimement considéré comme néfaste la taxation en vertu de l'allégeance politique, c'est surtout cette dernière qui a eu le plus de faveur auprès des praticiens. Le problème se pose uniquement, pour ces derniers, d'éviter les doubles impositions, et par les moyens les plus simples. Toute complication théorique doit être écartée. Et même à ce sujet, ils n'arrivent pas à réaliser intégralement le but qu'ils se proposent: les possibilités des doubles impositions subsistent, bien que largement atténuées. Leurs sources sont à rechercher dans l'abstention de certain Etats qui se refusent à entrer en relations conventionnelles avec d'autres Etats, dans la forme bilatérale que revêtent ces conventions et ensuite dans l'imprécision de celles-ci sur certains points. A part quelques-uns de ceux-ci, que nous avons mentionnés dans ce chapitre, il faut en rappeler un qui se rattache à la question de la déduction des dettes: les conventions en règlent la répartition comme elles l'entendent le mieux, mais elles oublient de définir la notion exacte de la «dette déductible» qui peut varier à l'égard des dettes conclues en dehors des territoires des deux Etats contractants.

II) Nous avons fait remarquer déjà que l'évolution des systèmes fiscaux internes se fait dans le sens de l'exterritorialité à base du domicile du défunt, et que l'ancienne conception de la territorialité, en ce qui concerne les biens meubles de la succession, perd de son importance. Sont imposables tous les biens de cette nature de tous les résidents du pays, sans distinction de nationalité. Parallèlement à cette évolution se fortifie l'idée de la personnalité de l'impôt successoral; il devient de moins en moins un impôt portant sur des objets individuels de la succession: celle-ci étant considérée comme une universitas iuris au point de vue du droit civil, l'est également au point de vue du droit fiscal. Ces deux évolutions sont inséparables l'une de l'autre (19).

---

(19) «En matière successorale, l'orientation vers l'universalité de la «créance fiscale» et la transformation de l'impôt en un impôt personnel

Mais l'étude des conventions d'après-guerre, c'est-à-dire celles du second groupe, fait ressortir que le mouvement conventionnel se dirige, dans une certaine mesure, à l'encontre de l'évolution décrite ci-dessus. En attribuant la plus grande part de l'impôt successoral à l'Etat du défunt et en restreignant, par conséquent, celle de l'Etat du domicile, les conventions, semble-t-il, ont pour but d'arrêter cette évolution, selon laquelle un étranger et un citoyen sont traités sur un pied d'égalité. Selon les principes admis dans les conventions, cette égalité n'existe pas: quant à un citoyen de l'Etat A et domicilié dans cet Etat, tous ses biens meubles sont taxés par cet Etat, même s'ils se trouvent dans l'Etat B, autre partie contractante; quant à, d'autre part, un étranger domicilié dans l'Etat A, il n'y a que les biens meubles se trouvant dans cet Etat qui y soient taxés. Comme on le voit, les conventions internationales ont essayé de concilier l'exterritorialité et la territorialité, en établissant la première au profit de l'Etat national, la seconde au profit de l'Etat du domicile.

III) Nous avons vu que les conventions internationales ou, du moins, celles du second groupe dont le nombre est plus important, s'inspirent des mêmes principes lorsqu'il s'agit de délimiter la compétence internationale de taxation successorale. La question se pose donc de savoir s'il ne vaudrait pas mieux que les Etats, au lieu d'agir séparément, se réunissent pour élaborer une convention unique, surtout — et c'est un fait qui saute aux yeux, — que ce sont les Etats de l'Europe Centrale seuls qui ont tenté jusqu'à présent de résoudre le problème des doubles impositions en matière successorale, Etats, par conséquent, limitrophes les uns des autres. On peut ajouter, dans le même ordre d'idées, que les conventions mentionnées ont été conclues dans une assez courte période qui va de 1922 à 1926.

Nous nous bornons seulement à poser la question sans avoir la prétention d'y répondre.

---

forment deux éléments étroitement liés». Clunet 1932, p. 615. Article de GUILHOT.

Ces mêmes Etats — plus précisément certains d'entre eux seulement — ont essayé de conclure une convention plurilatérale en matière d'impôts directs, qui n'a pas eu de succès (20) et, après son échec, on a renoncé à la méthode plurilatérale sans de demander si elle ne serait pas plus réalisable en matière d'impôts successoraux.

La tentera-t-on plus tard en cette matière?

C'est ce qu'on ne peut qu'espérer pour le moment.

---

(20) Convention de Rome.

CONCLUSION.

Les résultats obtenus jusqu'à présent en matière de doubles impositions, plus particulièrement en matière de doubles impositions successorales, sont-ils satisfaisants? Nous avons eu l'occasion de voir que, pratiquement, ils sont assez médiocres lorsqu'on les compare à la théorie, mais il serait très injuste de les sousestimer. Un résultat quelconque vaut mieux, en tout cas, que rien. Que la double imposition soit en train de disparaître dans les rapports de certains Etats est un fait incontestable. Si les moyens adoptés à cette fin ne sont parfois pas *radicaux*, on doit tout de même reconnaître que l'état de choses actuel présente néanmoins un certain progrès.

En quoi consiste ce progrès?

Il consiste en ce que les problèmes fiscaux deviennent actuellement un phénomène international qui, comme tous les autres phénomènes de ce caractère, ne relève plus du domaine interne de tel ou tel Etat, mais une collaboration s'impose même en cette matière. A l'heure actuelle où tant de problèmes, qui étaient autrefois du ressort exclusif de chaque Etat pris isolément et qui ne concernaient que lui, se discutent en collaboration étroite entre à peu près tous les pays civilisés, les questions fiscales ne peuvent rester à l'écart de ce mouvement. La voie est donc ouverte au développement du droit fiscal international, et si les résultats positifs ne sont, pour le moment, pas encore satisfaisants, il faut reconnaître un fait d'une importance capitale, à savoir que l'opinion publique a pris connaissance des doubles impositions et surtout des possibilités de leur suppression. Le nombre assez impor-

tant des dispositions internes mêmes, apportées à cette fin, qui se retrouvent insérées dans les lois fiscales récentes, montre clairement qu'à chaque débat sur une loi fiscale quelconque, la question de la double imposition ne peut pas être passée sous silence. A mesure que le nombre des traités en cette même matière augmente, la littérature, elle aussi, s'enrichit sans cesse de nouvelles recherches en vue de jeter plus de lumière sur cette question assez compliquée.

L'insuffisance des résultats positifs relatifs à la double imposition s'explique, d'autre part, par le fait que le droit fiscal international est relativement assez jeune par rapport aux autres branches du droit international en général.

Ce qui est encore d'un intérêt capital pour nous, c'est que les gouvernements, ou du moins certains d'entre eux, commencent à poursuivre une certaine politique à l'égard des doubles impositions. On essaie, sinon de les supprimer totalement, du moins de les atténuer par des mesures appropriées. Une politique déterminée à l'égard des doubles impositions, bien qu'encore assez insuffisante, représente un progrès considérable par rapport au désintéressement plus ou moins complet d'autrefois. La mise en pratique de mesures, même partielles, aura pour conséquence de faire ressortir leurs défauts ou leurs avantages. En cas de défauts, et en supposant que les gouvernements veuillent poursuivre la politique de la suppression des doubles impositions, on sera tenté d'essayer de nouveaux moyens fournis par la théorie, qui ne tardera pas à progresser elle-même. L'essentiel est donc d'engager les gouvernants dans la voie d'une politique à l'égard des doubles impositions et de leur faire comprendre les inconvénients résultant d'un désintéressement total vis-à-vis de ce problème fiscal.

* *
*

Nous avons vu comment se présente le mal; nous avons également passé en revue quelques moyens susceptibles de pouvoir y remédier; de même il a été question de certains essais faits dans

ce sens, mais ce que nous ne pouvons pas savoir ni prévoir, c'est dans quel sens les choses continueront à évoluer, c'est-à-dire que nous ne pouvons prévoir si la double imposition sera supprimée par les moyens que nous avons, du point de vue théorique, considérés comme les meilleurs. Faut-il prévoir un revirement des théories générales de l'impôt de la personnalité, — leur caractéristique d'aujourd'hui — vers la territorialité, c'est-à-dire faut-il prévoir un retour en arrière vers des doctrines considérées aujourd'hui comme périmées. Si cela se réalise un jour, du même coup d'autres moyens en vue de supprimer les doubles impositions se feront jour. Mais ce qui restera toujours et ce qui surtout doit rester, c'est la volonté de supprimer les doubles impositios, quelle que soit la doctrine en vigueur.

A ce sujet, il ne doit pas y avoir de retour au désintéressement complet et à l'indifférence totale à l'égard de la superposition des impôts.

Vu :
Strasbourg, le 20 novembre 1933
Le Président de thèse :
H. LAUFENBURGER

Vu :
Strasbourg, le 21 novembre 1933
Le Doyen de la Faculté :
J. DUQUESNE

Vu et permis d'imprimer :
Strasbourg, le 22 novembre 1933
Le Recteur de l'Académie
Président du Conseil de l'Université :
J. DRESCH

BIBLIOGRAPHIE.

I. *Publications de la S. D. N. et de la Chambre de Commerce Internationale.*

Rapport sur la double imposition, présenté au comité financier par les experts économistes, M. M. Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp. 1923 (doc. E. F. S. 73, F. 19).

Rapport sur la double imposition et l'évasion fiscale, présenté par les experts techniques. 1925 (doc. F. 212).

Rapport présenté par le comité des experts techniques. 1927. (doc. C. 216, M. 85).

Rapport présenté par la réunion générale d'experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale. 1928 (doc. C. 562. M. 178, 128. II).

Commission économique et financière provisoire de la S. D.N. : Memorandum sur la superposition des taxes, par M. Basil Blackett, 1921, (doc. E. F. S. 16. A. 16).

Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit interne tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale, Genève 1928 (doc. C. 345, M. 102, 1928 II).

Supplément n° 1. Genève 1929.

S. D. N. Double imposition et évasion fiscale, vol III et IV, Genève 1930 et 1931.

Memorandum sur la superposition d'impôts en Angleterre, par Sir Percy Thompson.

Memorandum suisse, par M. Blau.

Memorandum tchécoslovaque, par M. Valnicek.

Memorandum français, par M. Bodoin-Bugner.

Memorandum belge, par M. Clavier.

Memorandum italien, par M. D'Aroma.
Brochures de la Chambre de Commerce Internationale. Nos 11, 18.

II. *Publications de l'Institut de droit International.*

Rapport de M. Barclay sur la double imposition en matière de droits de mutation par décès. Annuaire 1897.
Projet de von Bar. Annuaire 1900.
«Des doubles impositions dans les rapports internationaux en matière de mutation par décès». Rapport de M. Strisower. Annuaire 1921.
De même Annuaires de 1898, 1908, 1922.

III. *Ouvrages généraux et spéciaux.*

ALLIX E.: Traité élémentaire de science des finances. 1930.
BARTOSZEWITZ: Die Erbschaftssteuer im internationalen Rechte. Lemberg 1899.
BESSON: Traité théorique et pratique des droits progressifs sur les successions, avec un supplément.
CASSIN: La nouvelle conception du domicile dans le règlement des conflits de lois. Recueil des Cours de l'Académie de droit international, 1930, IV.
EINAUDI: La coopération internationale en matière fiscale. Recueil des Cours, 1928.
GRIZIOTTI: L'imposition des étrangers. Recueil des Cours, 1926, III.
GUGGENHEIM: L'imposition des successions en droit international. Genève 1928. Edition Georg et Cie.
LEWALD: Question de droit international des successions. Recueil des Cours, 1925, IV.
LIPPERT: Handbuch des internationalen Finanzrechts. Vienne 1912.
MEYNEN: Die Erbschaftssteuer im internationalen Rechte. Berlin 1912.
MYRBACH: Le droit financier.

NIBOYET: Manuel de droit international privé. 1931.
» Les doubles impositions au point de vue juridique. Recueil des Cours, 1930, IV.
PIERSON: Les revenus de l'Etat. Paris, Giard 1913.
SELIGMAN: Essais sur l'impôt. t. I.
» La Coopération fiscale internationale. Recueil des Cours 1927, V.
» La répercussion et l'incidence de l'impôt. Traduction française 1910.
WAHL: Traité de droit fiscal, t. II et III.
WEISS: Traité de droit international privé. t. II.

IV. *Thèses.*

BIJON: L'étude critique de l'évolution de l'impôt successoral. Paris 1927.
BOUÉ: La double imposition et l'évasion fiscale. Lille 1929.
COCHET: La taxe successorale. Paris 1929.
COUTOT: L'aggravation des droits de succession. Paris 1925.
HANNE: La fraude dans les déclarations de successions au point de vue de la déduction du passif héréditaire. Nancy 1913.
LAMOUCHE: Essai sur la territorialité de l'impôt. Alger 1927.
LAVAGNE: La question des doubles impositions internationales. Paris1927.
LÉRIDON: La question des doubles impositions. Caen 1929.
NORDMANN: L'exportation des capitaux et l'évasion fiscale. Paris 1927.
PACQUIER: La saisine héréditaire. Paris 1927.
TZONEFF: Les impôts sur les successions en Bulgarie. Paris 1927.

V. *Articles des Revues.*

A. Journal de droit international privé («Clunet»).
GUILHOT J.: L'évolution du régime fiscal des successions en droit international français. 1932, p. 614.
» Les problèmes nés de l'internalisation du droit pénal et du droit fiscal, 1932.

JOBIT: Du droit de mutation par décès dans les rapports internationaux. 1908, p. 343.

LEHR: Des droits de mutation par décès sur les biens dépendant de la succession d'un étranger en France et en Suisse. 1883, p. 13.

» Des doubles impositions en droit international, de leurs causes et de leurs remèdes. 1901.

LESCŒUR: L'exode des capitaux à l'étranger et l'envoi en possession spécial. 1909.

PICARD: Le problème des doubles impositions devant la S. D. N. et la Chambre de Commerce Internationale. 1925, p. 40.

WAHL: Des droits d'enregistrement dans les rapports internationaux. 1891, p. 1065.

» L'application de la règle «mobilia personam sequuntur» aux droits de mutation par décès. 1900, p. 75.

B. Revue économique internationale.

CLAVIER: Les doubles impositions et l'évasion fiscale. 1923.

DALL'OGLIO: Les doubles impositions dans la législation italienne. 1923.

PICARD: Question des doubles impositions. 1925.

C. Finanzarchiv.

SCHANZ: Zur Frage der Steuerpflicht, 1892.

ZELLER: Die Erbschaftsbesteuerung im Verhältnis zum Heimatsstaate und zu anderen Staaten. 1890.

CLAUSS: Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung. 1888.

D. Bulletin de l'Institut international intermédiaire.

FASOLIS: La legislazione fiscale italiana relativa alla doppia imposizione. 1920.

MARX : Interdiction de la double imposition d'après la jurisprudence du Tribunal Fédéral Suisse. 1920.
OUALID : Les doubles impositions en France. 1922.

E. Revue de science et le législation financières.

BRUNET : Les doubles impositions. 1913.
OUALID : Les solutions internationales du problème des doubles impositions. 1927.
GRIZIOTTI : La double imposition de l'épargne. 1928.

F. Divers.

VON BAR : Observations sur les principes du droit international concernant les impôts. Revue de droit international. 1900.
LEHR : Des bases légitimes des impôts en droit international. Ibid. 1903.
SAUVEL : Les doubles impositions et leurs remèdes. Revue pol. et parl. 1930.
SACK : La double imposition et l'allègement de sa charge dans les travaux de la S. D. N. Revue générale de droit int. public. 1930.
WAHL : Domicile fiscal au point de vue international. Revue de droit int. privé. 1905.

TABLE DES MATIÈRES.

Introduction 5

Chapitre unique : Position du problème 7

Section 1. : La notion de la double imposition 7

Section 2 : Les causes et les conséquences de la double imposition 18

Section 3 : Quelques observations sur les caractères du droit int. fiscal 27

Partie Première 33

Les principes de taxation successorale en droit international fiscal.

Chapitre I. Les caractères spéciaux de la double imposition successorale 35

Chapitre II. Les principes théoriques de taxation 47

Section 1 : Généralités 47

Section 2 : Le principe de taxation par l'Etat na-

tional 51

Section 3 : Le principe de taxation par l'Etat du domicile 61

Section 4 : Le principe de taxation par l'Etat de la situation des biens 65

Section 5 : Le principe de taxation par l'Etat de la dévolution successorale 75

Chapitre III. L'allégeance économique et les principes qui en découlent 79

Section 1 : La double imposition dans la lumière des anciennes théories générales de l'impôt 82

Section 2 : La nouvelle théorie de l'allégeance économique 86

Deuxième Partie 99

L'œuvre accomplie par les organismes internationaux

Chapitre unique : L'étude détaillée des projets 101

Section 1 : Généralités 101

Section 2 : Les principes de taxation suggérés 106

Section 3 : Le «calcul» 117

Section 4 : La question de la répartition des dettes successorales 129

Troisième Partie 147

Orientation de la pratique interne et internationale.

Chapitre I : Les systèmes fiscaux internes..... 149

Chapitre II : Les dispositions internes en vue d'éviter les doubles impositions..... 175

Chapitre III : Les conventions internationales..... 182

Conclusion 199

Bibliographie 203

Imprimerie de la
Librairie Universitaire d'Alsace
Strasbourg
1934